

De fiscale eenheid in beweging

Rechtspraak

Wetgeving

De fiscale eenheid in beweging

Inleiding

Art. 10a na spoedreparatie

Deelnemingsrente na spoedreparatie

Beleggingsdeelneming na spoedreparatie

Earningsstripping en spoedreparatie

Toekomst fiscale eenheid

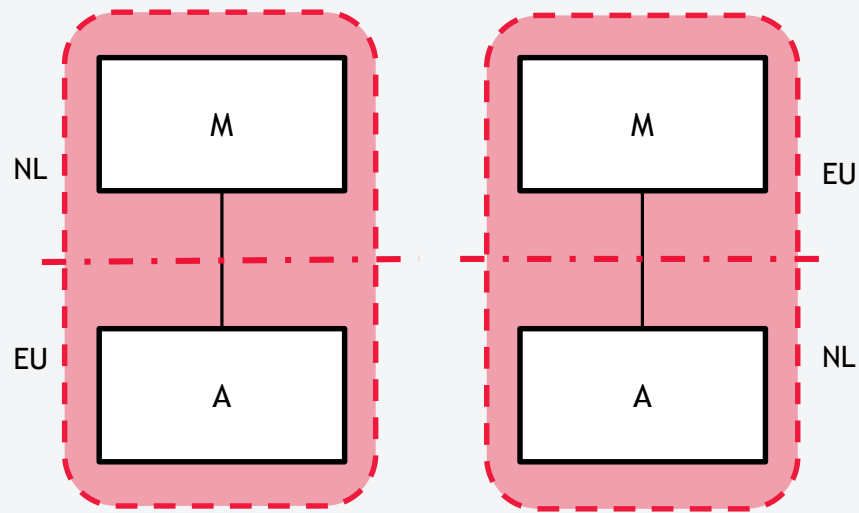


Inleiding

Hoe zijn we hier terecht gekomen....?

Inleiding

Kernvraag per-elementbenadering



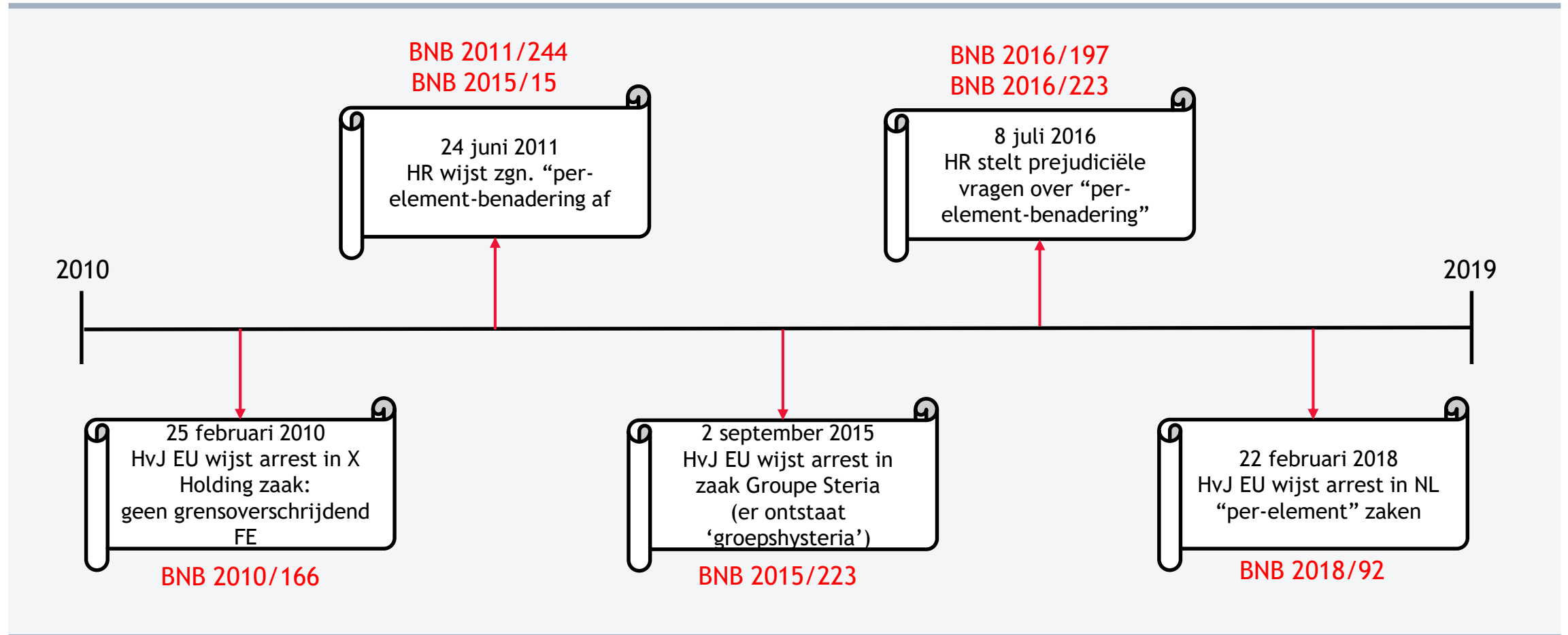
Leidt het Nederlandse wettelijke verbod op een grensoverschrijdende fiscale eenheid tot het onthouden van ‘voordelen’ van een *hypothetische* grensoverschrijdende fiscale eenheid met een in een andere EU-lidstaat gevestigde (moeder- of dochter)maatschappij waardoor dit verbod in strijd komt met de vrijheid van vestiging?

Vanuit adviseursperspectief:

Kan ik door de stelling te betrekken dat mijn cliënt als gevolg van het vestigingsplaatsvereiste bepaalde voordelen wordt onthouden en dus met een beroep op het EU-recht bewerkstellingen dat mijn cliënt ook toegang krijgt tot die voordelen?

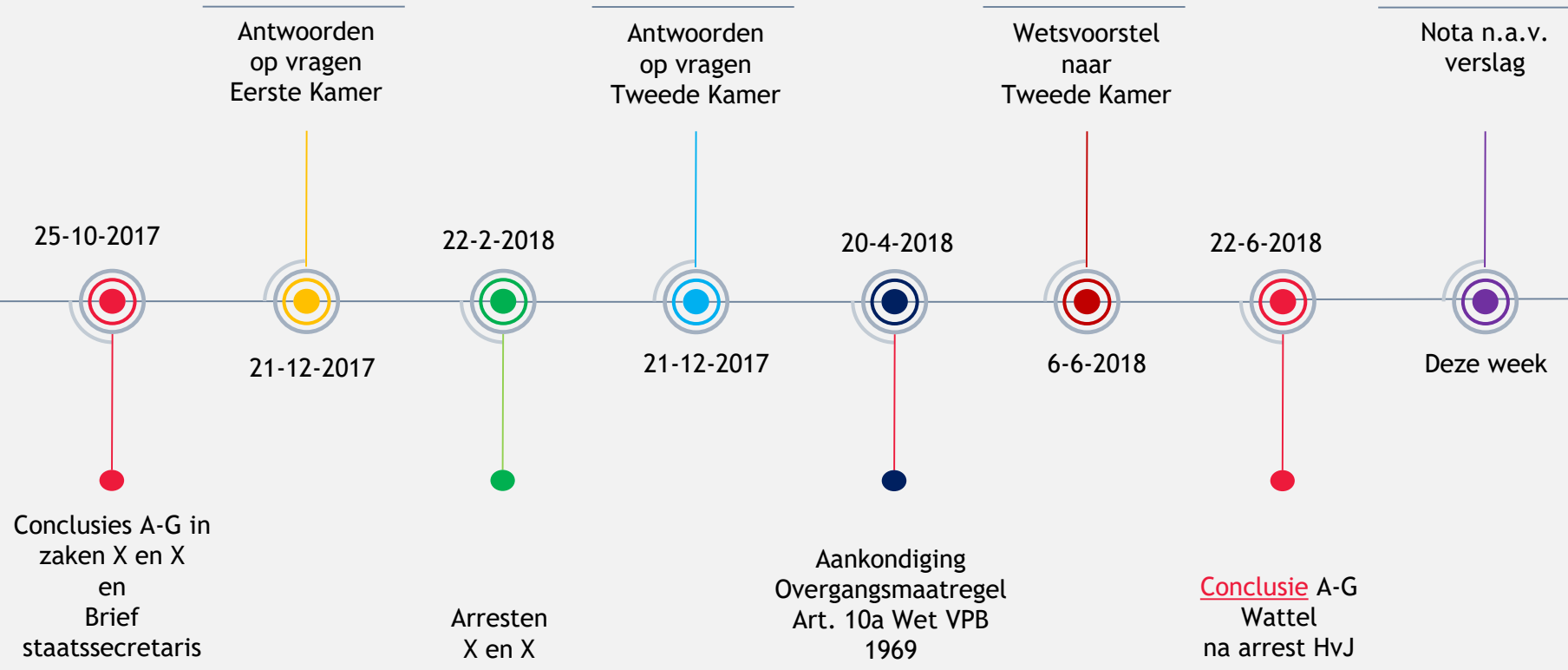
Inleiding

Wat voorafging: arresten HvJ en HR in de tijd



Inleiding

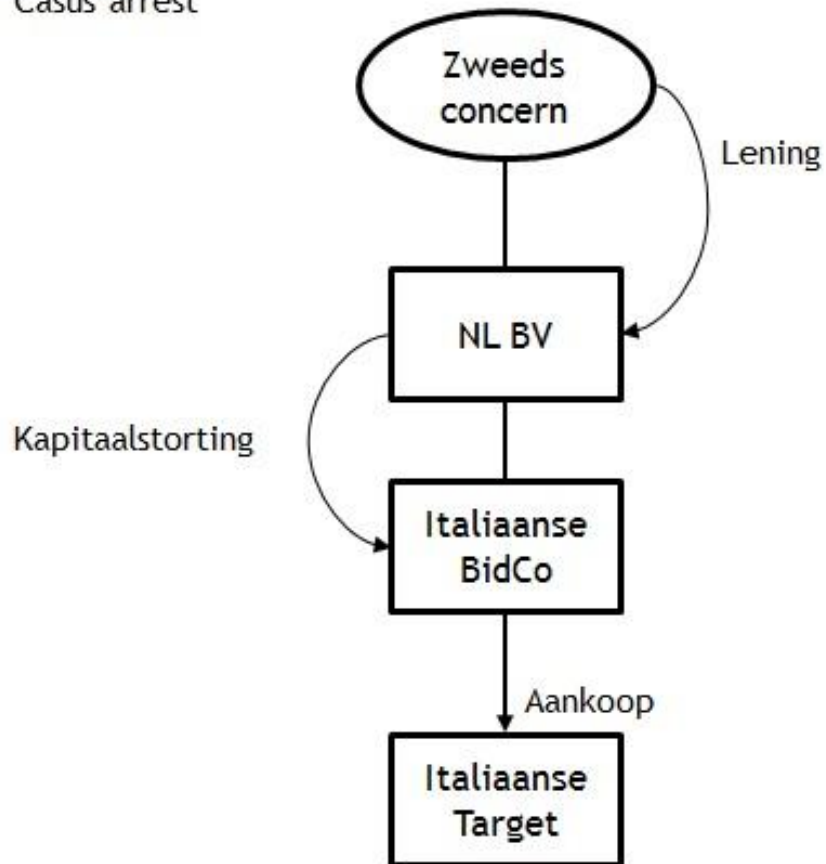
De opmaat naar het wetsvoorstel spoedreparatie...



Inleiding

De renteaftrekzaak HvJ 22 februari 2018, C-398/16 (X BV)

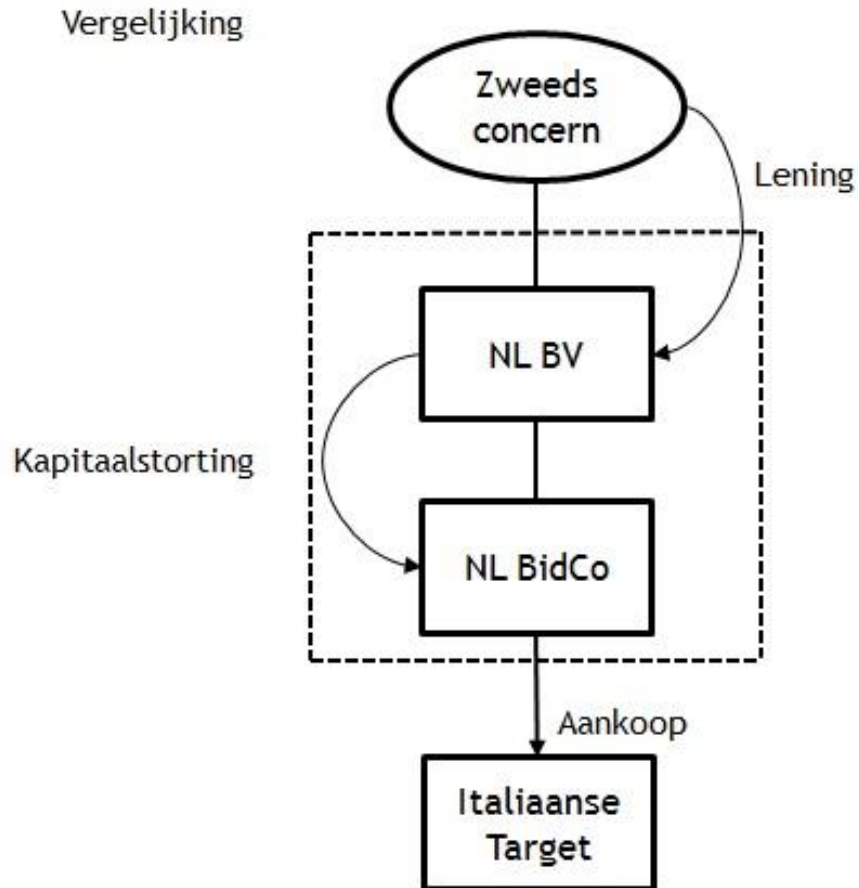
Casus arrest



- NL BV leent van een verbonden lichaam (Zweedse concernvennootschap)
- NL BV heeft de ingeleende gelden aangewend voor een kapitaalstorting in een Italiaanse biedingsvennootschap
- Deze Italiaanse biedingsvennootschap verwerft aandelen in de Italiaanse targetvennootschap
- Hiermee haalt de bidco de aandelen in Target van de beurs
- Is art. 10a van toepassing?

Inleiding

De renteaftrekzaak HvJ 22 februari 2018, C-398/16 (X BV)

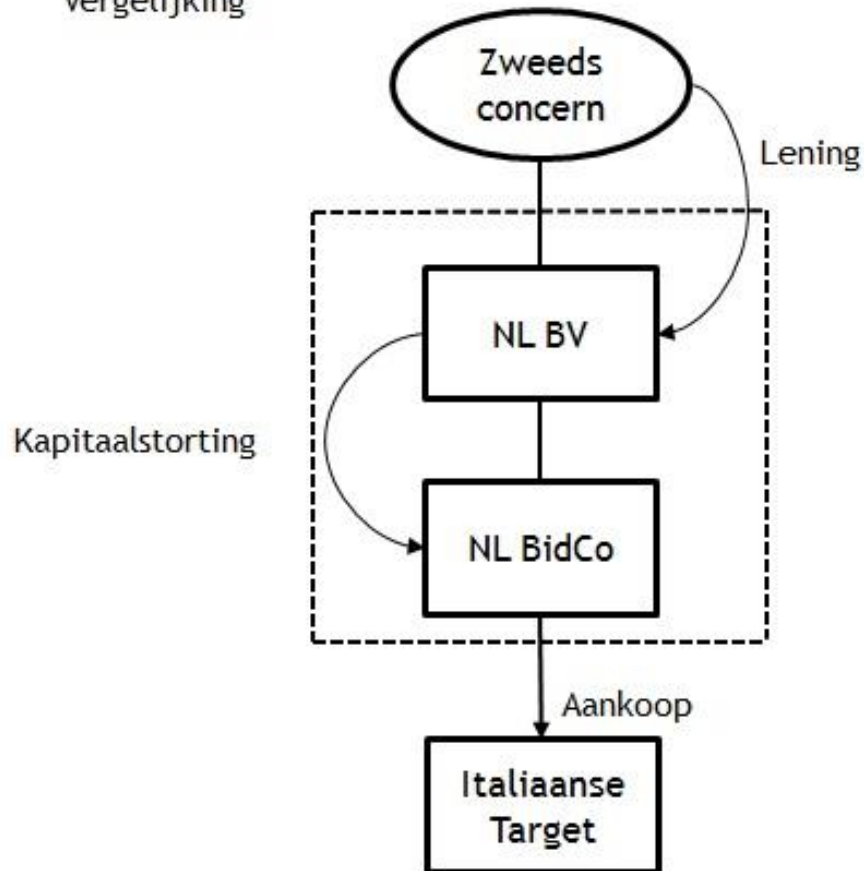


- Als de Italiaanse biedingsvennootschap in NL zou zijn gevestigd, dan was opname in FE mogelijk
- Art. 10a zou dan toepassing missen: de kapitaalstorting zou fiscaal non-existent zijn (consolidatie)
- HR stelt prejudiciële vragen aan HvJ

HvJ EU 22 februari 2018

De renteaftrekzaak C-398/16 X BV

Vergelijking



- HvJ EU
 - Het verbod op voeging van een EU-dochter is discriminatoir
 - Rechtvaardigingsgrond?



leid tussen

rejected

rejected

rejected



Inleiding

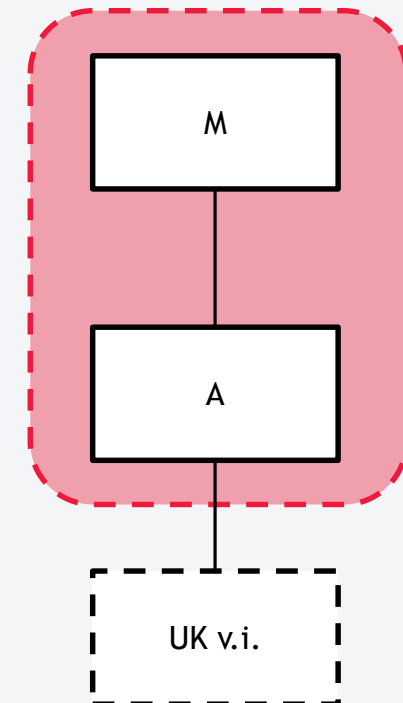
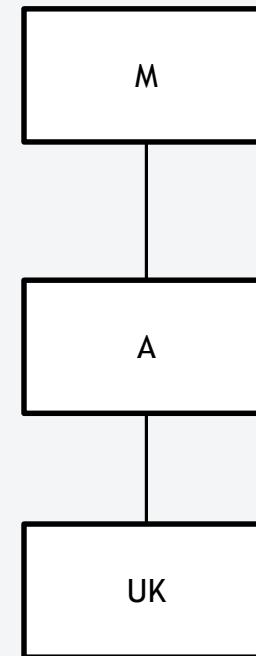
De renteaftrekzaak HvJ 22 februari 2018, C-398/16 (X BV)

Uit het voorgaande volgt dat op de in zaak C-398/16 gestelde vraag moet worden geantwoord dat de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling als die in het hoofdgeding, op grond waarvan een in een lidstaat gevestigde moedervennootschap met betrekking tot een geldlening die bij een verbonden vennootschap wordt aangegaan met het oog op de financiering van een kapitaalstorting in een dochtervennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd, geen aftrek van rente wordt toegestaan terwijl, indien die dochtervennootschap in dezelfde lidstaat zou zijn gevestigd, de moedervennootschap die aftrek wel zou kunnen genieten door met de dochtervennootschap een fiscaal geïntegreerde eenheid te vormen.

Inleiding

De valutazaak HvJ EU 22 februari 2018 C-399/16 X NV

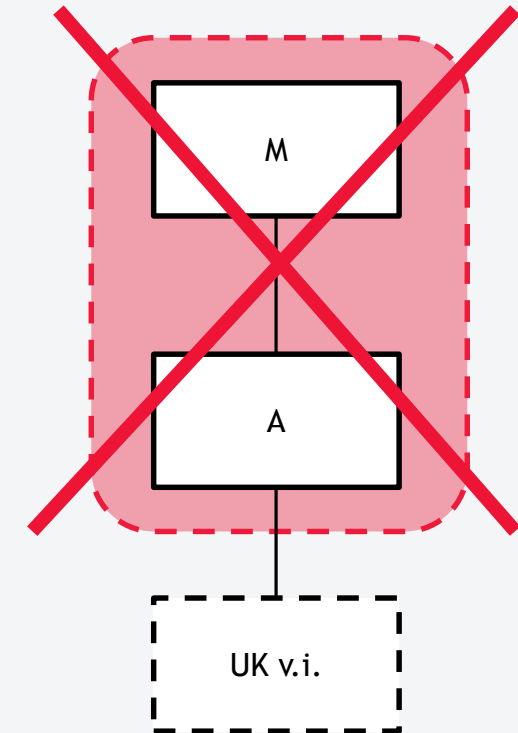
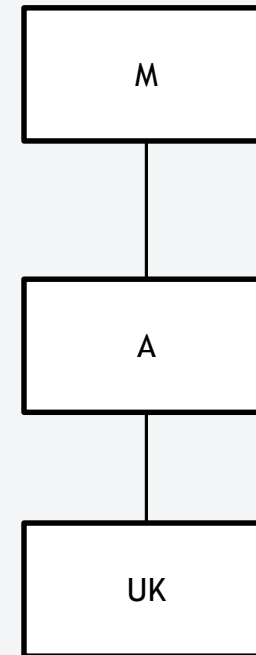
- X NV houdt via een fiscale-eenheidsdochter deelnemingen in het VK
- X NV lijdt valutaverlies op deze deelnemingen
- Valutaverliezen op deelnemingen zijn niet aftrekbaar (HR BNB 1982/230)
- Stelling X NV
 - Bij fiscale eenheid worden de deelnemingen v.i.'s
 - Valutaverliezen dan wel aftrekbaar



Inleiding

De valutazaak HvJ EU 22 februari 2018 C-399/16 X NV

- HvJ EU:
- Situaties niet objectief vergelijkbaar: in zuiver binnenlandse situaties kan geen sprake zijn van een valutaverlies op een deelneming
- Verwijzing naar X AB, V-N 2015/32.13
- HvJ ‘ziet’ binnen fiscale eenheid nog een deelnemingsrelatie dan wel erkent de ‘filialisering niet



Inleiding

Conclusie A-G Wattel van 8 juni 2018, nr. 15/00194 (V-N 2018/41.10)

“’s Hofs antwoord is niet zonder meer bruikbaar als gevolg van zijn verkeerde begrip van de feiten en van het Nederlandse belastingrecht”

“Maar u lijkt ook niet de goede vraag gesteld te hebben, wellicht als gevolg van uw kennelijke wens zo snel mogelijk helderheid te krijgen over de betekenis van ‘s Hofs Groupe Stéria arrest voor de Nederlandse fiscale eenheid, voor welke vraag deze zaak echter weinig geschikt lijkt”

“Gegeven de onoverzichtelijkheid die thans ontstaan is als gevolg van een verkeerd antwoord, op basis van verkeerde veronderstellingen, op een verkeerde vraag ...”

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 (Wet spoedreparatie fiscale eenheid)

VOORSTEL VAN WET





Inleiding

Verhouding tussen de rechtspraak en de spoedreparatie...

Per-elementbenadering en spoedreparatie




**Voorbeeld:
houdsterverliesregeling**

Reikwijdte rechtspraak HvJ na spoedreparatie

Niet gerepareerde elementen: de houdsterverliesregeling

Crashcourse houdsterverliesregeling (art. 20, lid 4 tot en met 6, Wet VPB 1969):

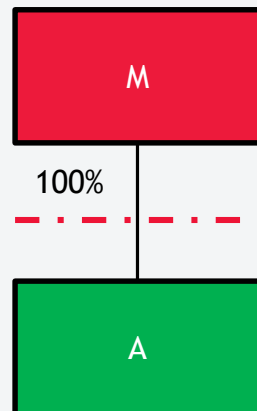
1. Beperking voorwaartse verliesverrekening
2. Achtergrond: reparatie Bosal-gat 
3. Strekking: houdster/financieringsverliezen ('fout') van een belastingplichtige zijn slechts voorwaarts verrekenbaar met houdster/financieringswinsten van de belastingplichtige
4. Beperking geldt indien feitelijke werkzaamheden belastingplichtige gedurende het (nagenoeg) gehele jaar 'fout' zijn
5. Verliezen uit 'foute' activiteiten zijn slechts verrekenbaar met winsten van een volgend jaar uit 'foute' activiteiten, mits boekwaarde saldopost interne vorderingen-/-schulden 'winstjaar' is niet groter dan de saldopost einde verliesjaar, tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de toename van het saldo niet in overwegende mate is gericht op verruiming verliesverrekening.



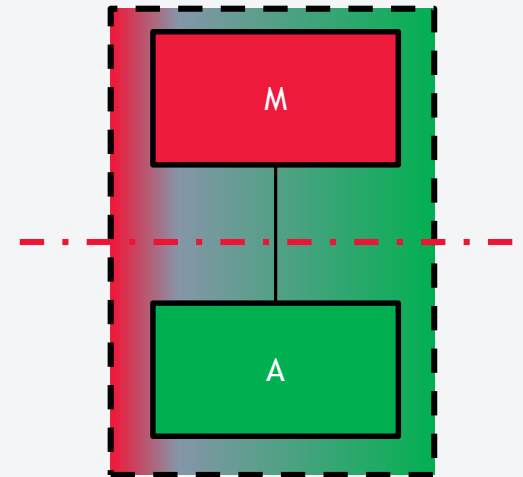
Reikwijdte rechtspraak HvJ na spoedreparatie

Niet gerepareerde elementen: de houdsterverliesregeling

Feitelijke situatie



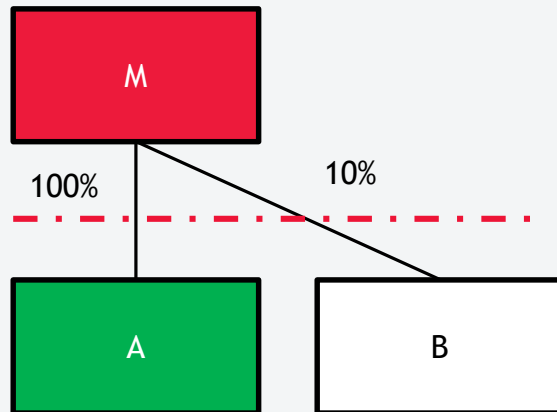
Hypothetische fiscale eenheid



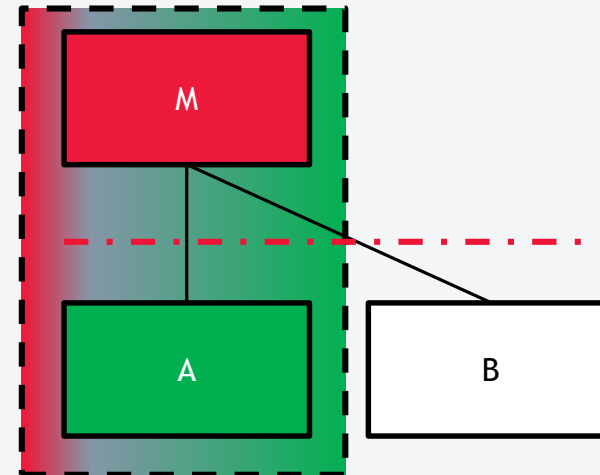
Reikwijdte rechtspraak HvJ na spoedreparatie

Niet gerepareerde elementen: de houdsterverliesregeling

Feitelijke situatie



Hypothetische fiscale eenheid





Inleiding

Enkele belangrijke opmerkingen vooraf over de spoedreparatie ...

Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Hoofdpijnen

Toepassing van een aantal regelingen 'als ware er geen fiscale eenheid':

- a. Art. 10a Wet VPB 1969 (bestrijding 'winstdrainageconstructies')
- b. Art. 13 lid 9 tot en met 15 Wet VPB 1969 ('beleggingen')
alsmede art. 13a Wet VPB 1969 (herwaarderingsverrekeningsdeelneming)
- c. Art. 13 lid 17 Wet VPB 1969 ('verrekeningsdeelneming')
- d. Art. 13l Wet VPB 1969 ('verrekeningsdeelneming')
- e. Art. 20a Wet VPB 1969 ('verrekeningsdeelneming' - schappen)
- f. Art. 20b Wet VPB 1969 ('verrekeningsdeelneming' - endbelasting)

En wat dan met de earningsstripping-maatregel?

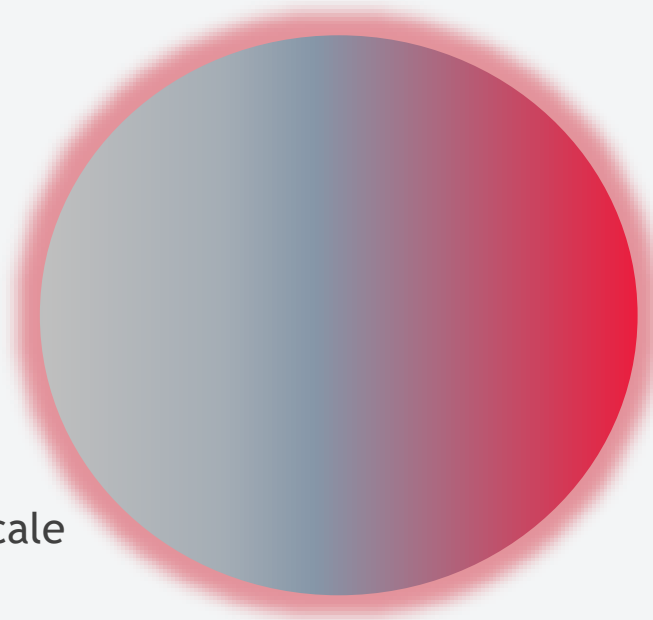


Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Hoofdlijnen

Overgangsrecht

- a. Geen eerbiedigende werking voor bestaande structuren
- b. Terugwerkende kracht tot en met 25 oktober 2017, 11.00 uur. Uitzondering: art. 13a Wet VPB 1969(werking vanaf 1 januari 2019)
- c. Tot eind 2018 geen wegdenken voor art. 10a Wet VPB 1969 indien de 10a rente van een fiscale eenheid maximaal €100.000 per 12 maanden bedraagt.



Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Uitvoeringstoetsen

Spoedreparatie fiscale eenheid: artikel 10a Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Gevolgen: **ingrijpend** / middelgroot / beperkt

			
Interactie burgers/bedrijven		x	
Maakbaarheid systemen	x		
Handhaafbaarheid	x		
Fraudebestendigheid		x	
Bijdrage complexiteitsreductie	x		

Risico procesverstoringen: groot / **gemiddeld** / klein

Uitvoeringskosten	incidenteel	structureel
• Dienstverlening	€ 0	€ 0
• Handhaving/toezicht	€ 2,5 mln.	€ 1,5 mln.
• Automatisering	€ 0	€ 0

Personele gevolgen: 25 fte incidenteel
15 fte structureel

Invoering mogelijk per: 25 – 10 – 2017, 11.00u

Beslag portfolio: beperkt

Eindoordeel: uitvoerbaar, mits wordt geaccepteerd dat de uitvoerbaarheid over 2017 en 2018 problematisch is

Spoedreparatie fiscale eenheid: artikel 13l Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Gevolgen: **ingrijpend** / middelgroot / beperkt

			
Interactie burgers/bedrijven	x		
Maakbaarheid systemen	x		
Handhaafbaarheid	x		
Fraudebestendigheid		x	
Bijdrage complexiteitsreductie	x		

Risico procesverstoringen: **groot** / gemiddeld / klein

Uitvoeringskosten	incidenteel	structureel
• Dienstverlening	€ 0	€ 0
• Handhaving/toezicht	€ 2,4 mln.	€ 0
• Automatisering	€ 0	€ 0

Personele gevolgen: 23 fte incidenteel
0 fte structureel

Invoering mogelijk per: zie toelichting

Beslag portfolio: beperkt

Eindoordeel: niet uitvoerbaar, omdat de benodigde toezichtexpertise niet op korte termijn beschikbaar zal zijn

Spoedreparatie fiscale eenheid: artikel 20a Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Gevolgen: ingrijpend / **middelgroot** / beperkt

			
Interactie burgers/bedrijven			x
Maakbaarheid systemen	x		
Handhaafbaarheid		x	
Fraudebestendigheid		x	
Bijdrage complexiteitsreductie	x		

Risico procesverstoringen: groot / **gemiddeld** / klein

Uitvoeringskosten	incidenteel	structureel
• Dienstverlening	€ 0	€ 0
• Handhaving/toezicht	€ 0,6 mln.	€ 0,2 mln.
• Automatisering	€ 0	€ 0

Personele gevolgen: 6 fte incidenteel
2 fte structureel

Invoering mogelijk per: 25 – 10 – 2017, 11.00u

Beslag portfolio: beperkt

Eindoordeel: uitvoerbaar, mits wordt geaccepteerd dat de uitvoerbaarheid over 2017 en 2018 problematisch is

Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Uitvoeringstoetsen

“Toezicht op artikel 13l is ook in de huidige vorm al bijzonder lastig en tijdrovend. Door deze maatregel zal het aantal gevallen waarin een beoordeling wordt gevraagd in vooroverleg naar verwachting verveelvoudigen. Dit toezicht moet bovendien plaatsvinden op een terrein dat tot nu toe binnen de wet Vpb voor de toepassing van artikel 13l Wet Wet VPB 1969 nauwelijks relevant was en waar dus geen ervaring mee is, namelijk binnen de fiscale eenheid. Deze moet in samenhang met andere vraagstukken worden beoordeeld wat de beoordeling extra compliceert. **Binnen het huidige toezicht is er nauwelijks capaciteit om op grotere schaal toezicht uit te oefenen op de handhaving van artikel 13l.** Enkel de beoordeling van de vraag of artikel 13l binnen een bepaalde fiscale eenheid in een bepaald jaar speelt, vergt een grote tijdsinvestering, die bovenop de huidige werklast komt.

De Belastingdienst heeft geen mogelijkheden om de druk op de capaciteit te beperken die zal ontstaan als gevolg van de toename van het aantal verzoeken om vooroverleg. **De handhaving van deze maatregel is zeer specialistisch werk. Deze capaciteit is op dit moment zeer beperkt beschikbaar binnen de Belastingdienst. Naar verwachting zal deze capaciteit ondanks werving de eerste jaren ook niet beschikbaar komen, waardoor vooroverleg in veel gevallen mogelijk niet zal kunnen plaatsvinden. De aangifte 2017 en 2018 leveren mogelijk niet de informatie die met het oog op de handhaving wenselijk is.**”

Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Dit is waarom de trajectcontrole op de A4 uitstaat



LEIDSCHENDAM - Het is je misschien al opgevallen: afgeplakte bordes en hectometerpaaltjes langs de A4 tussen Leiden en Leidschendam. Vanwege wegwerkzaamheden is de trajectcontrole in beide richtingen uitgezet. Maar dat betekent niet dat het gaspedaal extra ingedrukt kan worden: 'Er wordt op andere manieren gehandhaafd', aldus een woordvoerder van het Openbaar Ministerie (OM).

Het wegdenken van de fiscale eenheid

Reikwijdte van het wegdenken

“Deze spoedreparatiemaatregel houdt onder andere in dat de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 moet worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet Vpb 1969. Dat wil zeggen dat deze renteaftrekbeperking dus moet worden toegepast als waren de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig, zonder temporele beperking”

(21 december 2017, Antwoorden staatssecretaris op vragen Eerste Kamer)

“ Dat betekent dat voor de toepassing van de genoemde regelingen de consolidatie binnen de fiscale eenheid achterwege blijft. Deze regelingen moeten dus worden toegepast alsof de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig zijn, in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappijen voor de toepassing van de in deze spoedreparatiemaatregel genoemde bepalingen geen deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij.”

(6 juni 2018, Memorie van toelichting wetvoorstel)

“als ware er geen fiscale eenheid in de zin van artikel 15 Wet Vpb 1969 (zonder temporele beperking, dus ook voor op 25 oktober 2017, 11.00 uur, bestaande situaties)”

(6 juni 2018, Memorie van toelichting wetsvoorstel)

Het wegdenken van de fiscale eenheid

Reikwijdte van het wegdenken

Temporele aspect:

1. Historisch wegdenken (de fiscale eenheid is er nimmer geweest)
2. Tijdstipwegdenken (vanaf 25 oktober 2017, 11.00 uur is er geen fiscale eenheid meer)



Materiële aspect:

- A. Onbeperkt wegdenken (de fiscale eenheid wordt voor alle gevolgen met betrekking tot het element en alle maatschappijen genegeerd)
- B. Beperkt wegdenken (de fiscale eenheid wordt voor alle overige gevolgen en maatschappijen geaccepteerd)

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Crashcourse 10a

1. Aftrekbeperking voor betaalde rente (kosten en valutaresultaten) ter zake van schulden aan (feitelijke) VL/VNP die verband houden met
2. Besmette rechtshandelingen
 - a. Winstuitdeling/teruggaaf kapitaalstorting aan VL/VNP
 - b. Kapitaalstorting in VL
 - c. Interne/externe acquisitie
3. Tegenbewijsregeling
 - a. Dubbele zakelijkheidstoets of
 - b. Compenserende heffingstoets
 - Geen 'safe haven'; inspecteur kan onzakelijkheid bewijzen
 - Speciale voorschriften bij verliezen

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Wetsvoorstel spoedreparatie

Voorgestelde wettekst:

Art. 15, lid 16:

“In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”



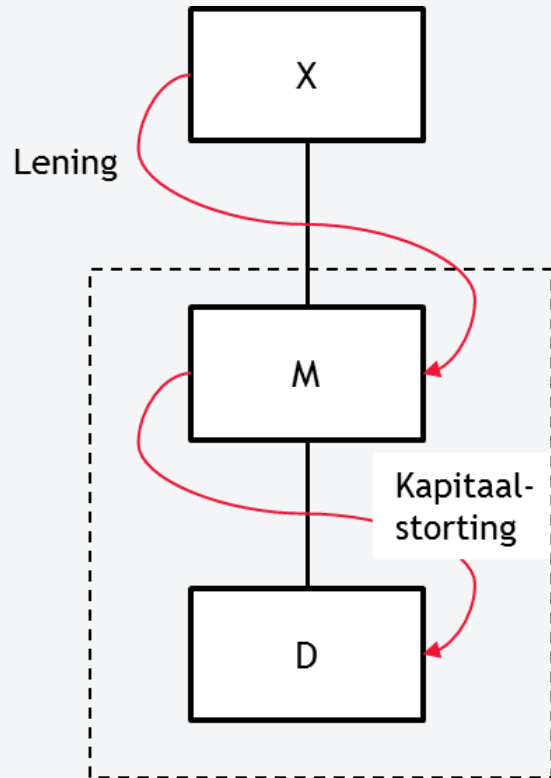


Kahoot!



Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Interne besmetting rechtshandeling



Casus 1:

- In 2012 heeft M bv een lening van 1000 opgenomen bij X (verbonden lichaam)
- M betaalt hierover jaarlijks 5% (50) rente aan X
- M heeft met de lening een kapitaalstorting in D gefinancierd
- Er zijn onvoldoende zakelijke overwegingen voor de kapitaalstorting
- M en D zijn sinds 2010 gevoegd in een fiscale eenheid vpb
- De winst van M en D zonder rente bedraagt 100 (samen 200)

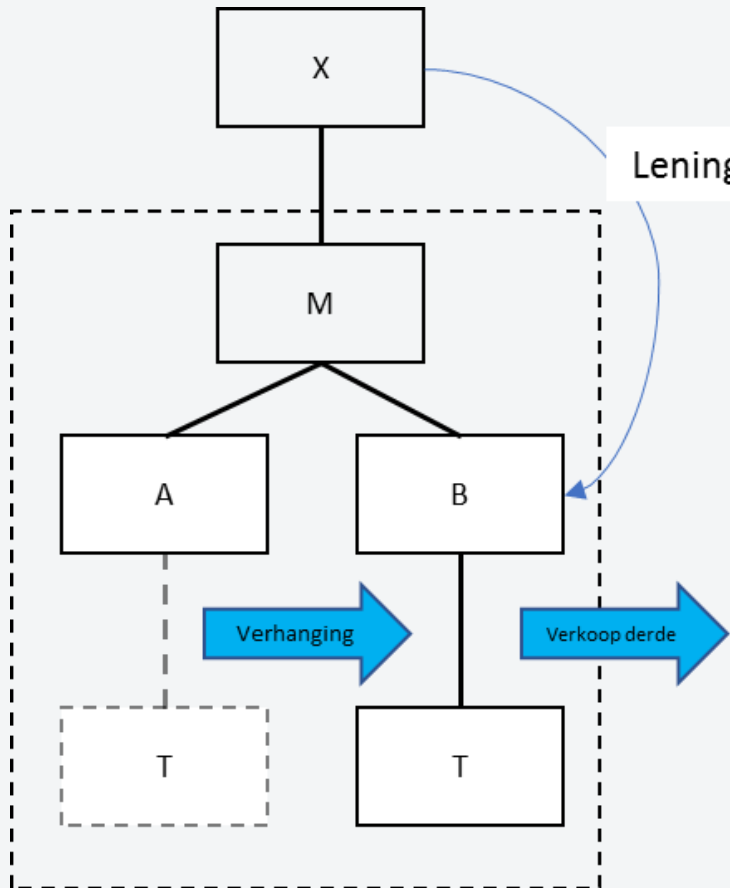
Vraag:

Welke winst dient de fiscale eenheid in 2017 aan te geven met inachtneming van het wetsvoorstel spoedreparatie?

- ▲ a. 200
- ◆ b. $200 - / - 18,5\% \times 50 = 190,75$
- c. 150
- d. $200 - / - 81,5\% \times 50 = 159,25$

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Interne besmetting rechtshandeling



Casus 2:

- In 2015 heeft B bv een lening van 1000 opgenomen bij X (verbonden lichaam)
- B betaalt hierover jaarlijks 5% rente aan X
- B heeft met de lening de 'interne verhangings' van de aandelen binnen de fiscale eenheid gefinancierd
- Er zijn onvoldoende zakelijke overwegingen voor de 'interne verhangings'
- Op 1 januari 2016 draagt B de aandelen T over aan een derde voor 300
- De opbrengst is in 2016 als dividend uitgedeeld aan M, die het geld heeft belegd in beursgenoteerde aandelen
- De winst van M, A en B zonder rente bedraagt 100 (samen 300)

Vraag:

Welke winst dient de fiscale eenheid in 2018 aan te geven met inachtneming van het wetsvoorstel spoedreparatie?

- ▲ a. 250
- ◆ b. 300

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Spoedreparatie en interne lening

“Daarnaast kan ook een schuld die is aangegaan bij een verbonden lichaam dat wel deel uitmaakt van een fiscale eenheid - bijvoorbeeld een lening verstrekt door een moedermaatschappij aan een dochtermaatschappij - onder het bereik komen van deze renteaftrekbeperking. De aan het HvJ EU voorgelegde zaak over de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage ging weliswaar niet over een situatie die vergeleken werd met een voor deze renteaftrekbeperking relevante schuldverhouding tussen maatschappijen binnen een fiscale eenheid, maar niet uit te sluiten valt dat een dergelijke vergelijking wel onder de door het HvJ EU aanvaarde per-elementbenadering valt. Daarom kiest het kabinet op dit punt voor zekerheid. Vandaar dat die schuldverhouding tussen maatschappijen binnen de fiscale eenheid door het voorgestelde artikel 15, zestiende lid, Wet Vpb 1969 fiscaal zichtbaar wordt gemaakt en er op die wijze moet worden getoetst aan de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage.”

Memorie van toelichting wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Art. 10a Wet Wet VPB 1969 na spoedreparatie

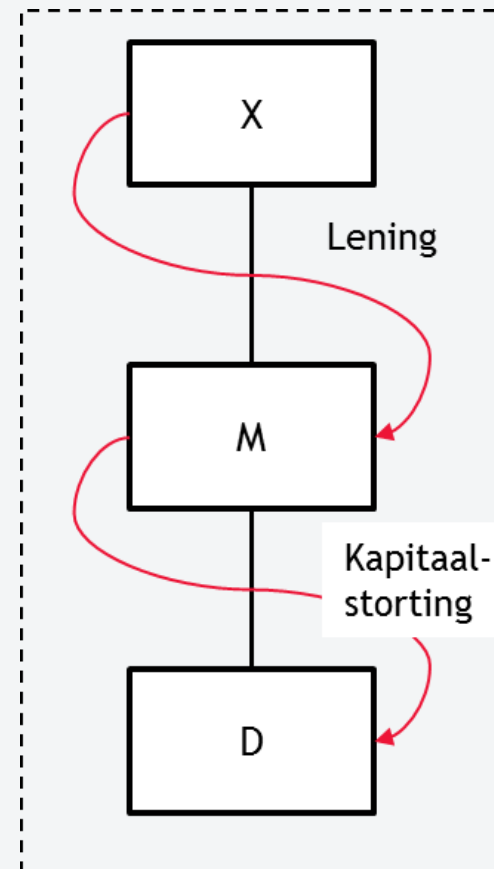
Spoedreparatie en interne lening

Casus 3

- X leent aan M (renteloos)
- M gebruikt geld voor kapitaalstorting
- Stel tegenbewijs slaagt niet (geen zakelijke overwegingen)

Welke winst moet na invoering wetsvoorstel spoedreparatie worden belast?

- ▲ a. 300 (interne rente niet repareren)
- ◆ b. 330 (rente M niet aftrekbaar)



Winst per bv zonder rente: 100
Winst fiscale eenheid: 300
Zakelijke rente: 30

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Compenserende heffing bij interne lening

“Het eerste lid vindt geen toepassing:

a. [dubbele zakelijkheidstoets]; of

b. indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat over de rente bij degene aan wie de rente rechtens dan wel in feite direct of indirect is verschuldigd, per saldo een belasting naar de winst of het inkomen wordt geheven welke naar Nederlandse maatstaven redelijk is en dat er geen sprake is van verrekening van verliezen of van andersoortige aanspraken uit jaren voorafgaande aan het jaar waarin de schuld is aangegaan waardoor over de rente per saldo geen heffing naar bedoelde redelijke maatstaven is verschuldigd, behoudens ingeval de inspecteur aannemelijk maakt dat de schuld is aangegaan met het oog op het verrekenen van verliezen of andersoortige aanspraken welke in het jaar zelf zijn ontstaan dan wel op korte termijn zullen ontstaan of dat aan de schuld of aan de daarmee verband houdende rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Voor de toepassing van dit onderdeel is een naar de winst geheven belasting naar Nederlandse maatstaven redelijk indien deze resulteert in een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst, waarbij artikel 12b buiten toepassing blijft.”

Wettekst compenserendeheffingstoets art. 10a Wet VPB 1969

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Compenserende heffing bij interne lening

“Aan de compenserendeheffingstoets is voldaan als:

- a. sprake is van een per saldo naar Nederlandse maatstaven redelijke belastingheffing over de rente;
- b. geen sprake is van verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken uit eerdere jaren; en
- c. geen sprake is van verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken die in het jaar zelf zijn ontstaan dan wel op korte termijn zullen ontstaan.

Bij de eerstgenoemde deelttoets (a) moet er doorlopend worden getoetst of er sprake is van een per saldo naar Nederlandse maatstaven redelijke belastingheffing over de rente. Indien de crediteur in Nederland gevestigd is en al dan niet deel uitmaakt van de fiscale eenheid zal hiervan doorgaans sprake zijn.

Bij de overige deelttoetsen (b en c) vindt de toets in beginsel plaats ten tijde van het ontstaan van de schuld. Indien de crediteur deel uitmaakt van de fiscale eenheid en de schuld al bestond vóór voeging van de crediteur in die fiscale eenheid, dan zal - indien de crediteur geen voorvoegingsverliezen heeft - er doorgaans geen sprake zijn van verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken (deelttoetsen b en c). In die gevallen zal in het algemeen aan de compenserendeheffingstoets worden voldaan. Ook indien de crediteur deel uitmaakt van de fiscale eenheid en de schuld is aangegaan na voeging van de crediteur in die fiscale eenheid, dan zal - indien de crediteur geen voorvoegingsverliezen heeft en de fiscale eenheid geen verrekenbare verliezen heeft - er doorgaans geen sprake zijn van verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken (deelttoetsen b en c). Ook in die gevallen zal in het algemeen aan de compenserendeheffingstoets worden voldaan.“

Memorie van toelichting wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Compenserende heffing bij interne lening

Nadere analyse Memorie van toelichting

Analyse

1. Toets a) is een permanente toets.
2. Bij een in Nederland gevestigde crediteur die al dan niet in gevoegd in een fiscale eenheid is *doorgaans* voldaan aan toets a).
3. De toetsen b) en c) gelden alleen op het tijdstip van aangaan van de schuld.
4. Als de crediteur de lening voor ingang fiscale eenheid is aangegaan en deze heeft op dat tijdstip geen verliezen, is (dus) doorgaans sprake van compenserende heffing.
5. Als de crediteur de lening tijdens het bestaan van de fiscale eenheid is aangegaan en deze heeft op dat moment geen voorvoegingsverliezen en de fiscale eenheid heeft op dat moment geen verliezen is (dus) doorgaans sprake van compenserende heffing.

Waardering/vragen

1. Correcte uitleg.
2. Voorbeeld dat dan geen sprake is van compenserende heffing bij NL crediteur niet ondenkbaar
3. Correcte uitleg
4. Verliezen worden na ingang fiscale eenheid voorvoegingsverliezen. Leidt dit altijd tot diskwalificatie (...'waardoor over de rente per saldo geen heffing naar bedoelde redelijke maatstaven is verschuldigd...')?
5. Wat is het gevolg van de aanwezigheid van verliezen van de fiscale eenheid op het tijdstip van aangaan van de lening?

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

“4.3.1. Gedeeltelijke effectieve onderworpenheid rentebate

Volgens de wettekst is er geen compenserende heffing als de rentebaten bij de ontvanger slechts voor een deel effectief (direct of indirect) onderworpen zijn aan een belasting naar de winst.

Goedkeuring

Ik keur in deze gevallen goed dat de betaalde rente toch voor een deel in aftrek komt, namelijk voor zover over de corresponderende rentebaten sprake is van compenserende heffing in de zin van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb, mits:

- belastingplichtige jaarlijks aantoont dat de belasting over dat deel van de rentebaten daadwerkelijk is betaald, en
- belastingverdragen noch andere regelingen ter voorkoming van dubbele belasting of andersoortige aanspraken verder afbreuk doen aan de heffing over dat deel van de rentebaten.”

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 2013, nr. BLKB 2013/110M, BNB 2013/136, V-N 2013/19.19

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

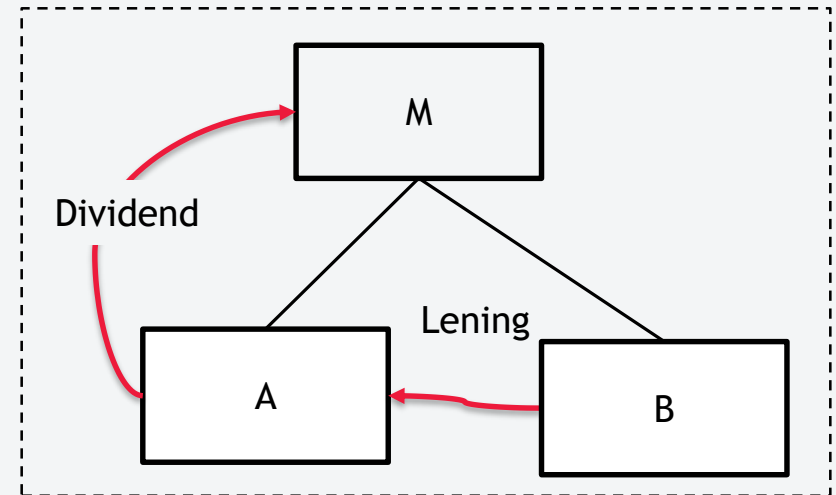
Compenserende heffing bij interne lening

Casus 4:

- B (niet gevoegd) leent 1000 aan A
- Openstaande verliezen B op dat tijdstip: 70
- A gebruikt 1000 voor dividenduitkering aan M (binnen fiscale eenheid)
- B wordt opgenomen in fiscale eenheid
- A betaalt 50 (zakelijke) rente per jaar
- De stand alone operationele winst van B voor renteontvangst en verliesverrekening bedraagt 30 (na renteontvangst 80)
- Stel de uitkomst van de compenserendeheffingstoets is doorslaggevend voor de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969

Welk bedrag aan rente is bij A na invoering van het wetvoorstel spoedreparatie niet aftrekbaar?

- ▲ a. 50 (B beschikt immers over verliezen)
- ◆ b. 40 (winst B is 80, na verliesverrekening is er nog 10 rente belast)

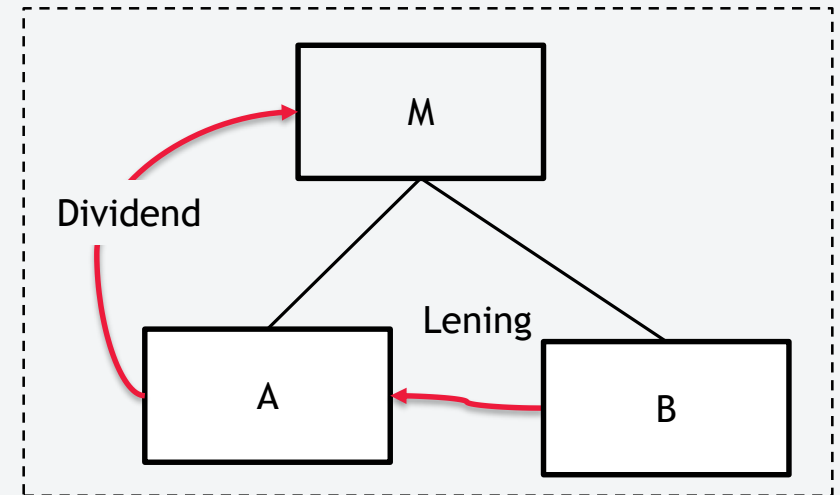


Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Compenserende heffing bij interne lening

Casus 5:

- B (wel gevoegd) leent 1000 aan A
- B beschikt niet over voorvoegingsverliezen
- Openstaande verliezen fiscale eenheid op dat tijdstip: 70
- Stel verliezen zijn geheel toerekenbaar aan B
- A gebruikt 1000 voor dividenduitkering aan M (binnen fiscale eenheid)
- A betaalt 50 (zakelijke) rente per jaar
- De operationele winst van de fiscale eenheid (voor renteberekening en voor toepassing art. 10a) bedraagt 40
- Verdeling op basis van stand alone: M: 0 A: 10 B: 30
- Stel de uitkomst van de compenserendeheffingstoets is doorslaggevend voor de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969



Welk bedrag aan rente is bij A na invoering van het wetvoorstel spoedreparatie niet aftrekbaar?

- ▲ a. 40 (winst B is $30+50=80$; verlies B is 70; 10 belast dus 40 niet aftrekbaar)
- ◆ b. 30 (winst B (fiscale eenheid) is $40+50=90$; verlies is 70; 20 belast dus 30 niet aftrekbaar)

Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

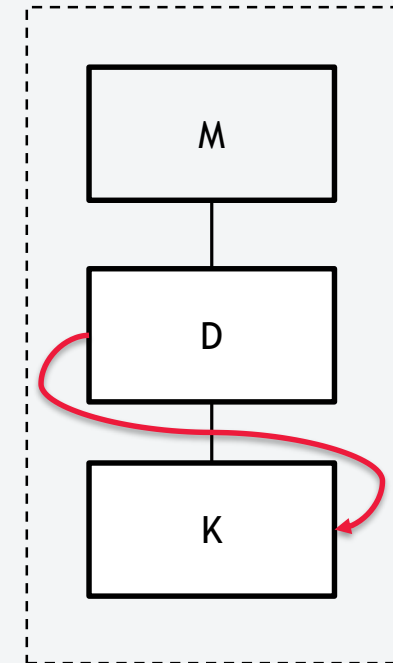
Compenserende heffing bij interne lening

Casus 6:

- D heeft tijdens het bestaan van de fiscale eenheid in 2018 aan K een lening verstrekt
- Stel compenserende heffing is (na spoedreparatie) doorslaggevend
- K betaalt over de lening jaarlijks 100 rente aan D
- In 2018 heeft M (de fiscale eenheid) bij beschikking nog 70 niet verrekenende verliezen (fiscale-eenheidsverliezen)
- Herkomst verliezen:
 - 30 betreft verliezen stand alone geleden door M
 - 40 betreft verliezen stand alone geleden door D
- Twee jaar geleden heeft D 20 verlies geleden. Dat verlies is in dat jaar binnen de fiscale eenheid verrekend. Zonder de fiscale eenheid zou het openstaande verlies van D in 2018 60 zijn geweest. Het totale openstaande verlies van alle vennootschappen zou dan 90 zijn geweest.

Met welke verliezen dient rekening te worden gehouden voor de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie?

- ▲ a. 90 (verlies is 70 (fiscale eenheid) +20 (hypothetisch))
- ◆ b. 60 (verlies is 40 (stand alone D) +20 (hypothetisch))
- c. 40 (verlies is 40 (stand alone D))
- d. 70 (fiscale eenheid)



Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

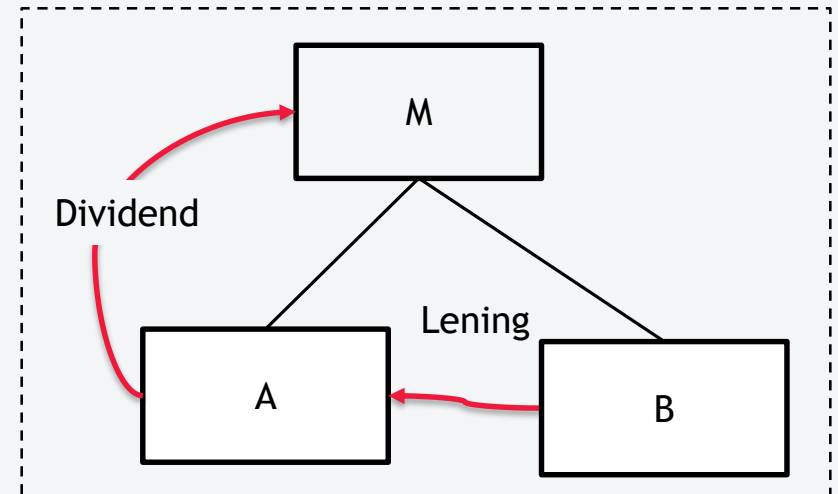
Compenserende heffing bij interne lening

Casus 7:

- B (gevoegd) leent 1000 aan A
- A gebruikt 1000 voor dividenduitkering aan M (binnen fiscale eenheid)
- De lening is renteloos; een zakelijke rente zou 50 bedragen
- Stel de uitkomst van de compenserendeheffingstoets is doorslaggevend voor de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969

Welke uitleg is juist voor wat betreft de uitvoering van de compenserendeheffingstoets?

- ▲ a. Daaraan kan niet worden voldaan, aangezien B niet aan vennootschapsbelasting is onderworpen
- ◆ b. Van belang is hoe de heffing bij B zou verlopen als B zelfstandig zou zijn geweest
- c. Van belang is hoe de heffing bij M als moedermaatschappij van de fiscale eenheid zou verlopen als de lening een zakelijke rente zou dragen



Art. 10a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Eerbiedigende werking

“Artikel 15, zestiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vindt met betrekking tot de toepassing van artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 tot en met 31 december 2018 geen toepassing met betrekking tot renten - kosten en valutaresultaten daaronder begrepen - ter zake van op 25 oktober 2017, 11.00 uur, bestaande schulden rechtens dan wel in feite direct of indirect verschuldigd aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon, voor zover die schulden rechtens dan wel in feite direct of indirect verband houden met een van de in artikel 10a, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bedoelde rechtshandelingen die vóór 25 oktober 2017, 11.00 uur, is verricht, mits het bedrag van die renten op al die schulden tezamen zonder toepassing van artikel 10a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 per twaalf maanden € 100.000 per fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, eerste of tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet te boven gaat. De eerste zin vindt geen toepassing ingeval de inspecteur aannemelijk maakt dat aan de schuld of aan de daarmee verband houdende rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.”

Art. III wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Eerbiedigende werking

“Indien de in deze overgangsmaatregel bedoelde renten op al die schulden tezamen **het totaal van € 100.000 (per twaalf maanden, per fiscale eenheid)** overschrijden, vindt het voorgestelde zestiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 met betrekking tot artikel 10a Wet VPB 1969 op alle renten volledig toepassing, dus ook voor de eerste € 100.000 aan renten. Bij een boekjaar dat aansluit bij het kalenderjaar betekent dit voor 2017 dat de in deze overgangsmaatregel bedoelde renten die zien op de periode vanaf 25 oktober 2017, 11.00 uur op al die schulden tezamen het totaal van afgerond 67,54 dagen/365 dagen x € 100.000, **ofwel € 18.505 (per fiscale eenheid) niet mogen overschrijden.** Voor het daarop aansluitende boekjaar 2018, dat eveneens aansluit bij het kalenderjaar, betekent het dat de in deze overgangsmaatregel bedoelde renten op al die schulden tezamen in dat jaar het totaal van € 100.000 niet mogen overschrijden.”

Art. III:

“(…) De eerste zin (de overgangsregeling) vindt geen toepassing ingeval de inspecteur aannemelijk maakt dat aan de schuld of aan de daarmee verband houdende rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. “

“De tweede zin van deze bepaling bepaalt dat de onderhavige overgangsmaatregel geen toepassing vindt 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. **Deze bepaling beoogt ongewenste toepassing van deze overgangsregeling tegen te gaan.**

Memorie van toelichting, wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid

Eerbiedigende werking

Elementen van de regeling

1. Sluit alleen het spoedreparatieregime uit
2. Beperkt tot art. 10a Wet VPB 1969
3. Geldt tot en met 31 december 2018
4. Geldt alleen voor ter zake van op 25 oktober 2017, 11.00 uur bestaande schulden
5. ... voor zover die verband houden met een vóór dat tijdstip verrichte besmette rechtshandeling
6. ... en mits
 - a. het bedrag van de 10a-brutorente (voor toepassing tegenbewijsregeling)
 - b. per fiscale eenheid
 - c. per 12 maanden
 - d. € 100.000 niet te boven gaat
 - e. tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat aan de schuld of aan de daarmee verband houdende rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen

Deelnemingsrente na spoedreparatie

Art. 13l Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Wetsvoorstel spoedreparatie

Voorgestelde wettekst:

Art. 15, lid 16:

“In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”



Deelnemingsrente na spoedreparatie

Crashcourse 13l



Deelnemingsrente na spoedreparatie

Voorbeeld art. 13I Wet VPB 1969

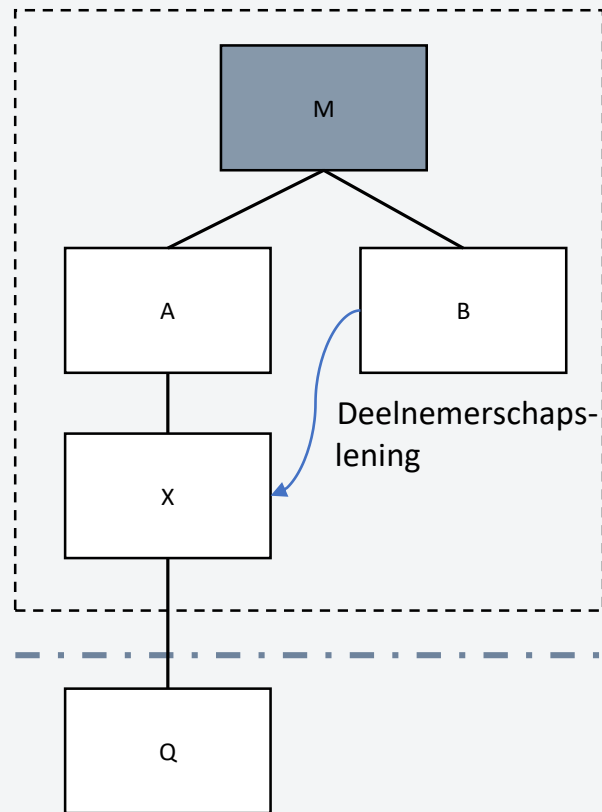
Basisberekening niet aftrekbare deelnemingsrente

- Deelnemingsschuld:
 - Deelnemingen -/- fiscaal vermogen
 - Max geldleningen
 - Max verkrijgingsprijs (FV is minimaal nihil)
- (Bovenmatige) deelnemingsrente:
 - Rente x deelnemingsschuld / geldleningen
- Elementen berekening:
 - Gemiddelden
 - Deelneming waarden op verkrijgingsprijs
 - Negeren tijdelijke mutaties

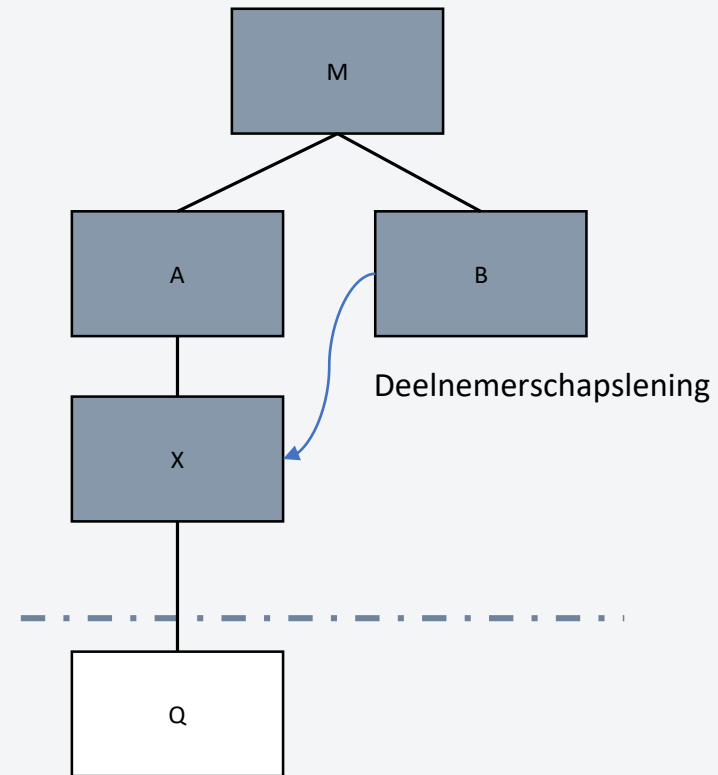
x € 1 miljoen; gemiddeld			
Deelneming	€ 1.100	FV	€ 700
		Geldleningen	€ 450
Overige activa	€ 100	Overige passiva	€ 50
Totaal	€ 1.200	Totaal	€ 1.200
Rentepercentage			6%
Rente geldleningen		€	27.000.000
Deelneming- /-FV		€	400.000.000
Geldleningen		€	450.000.000
Deelnemingsschuld		€	400.000.000
Deelnemingsschuld/gl			88,89%
Deelnemingsrente		€	24.000.000
Franchise		€	750.000
Niet aftrekbare rente		€	23.250.000

Deelnemingsrente na spoedreparatie

Van één belastingplichtige met één 13l-belang en toepassing van 13l aan de hand van één balans



Naar vier belastingplichtigen met elk een 13l-belang en toepassing van 13l aan de hand van vier balansen



Deelnemingsrente na spoedreparatie

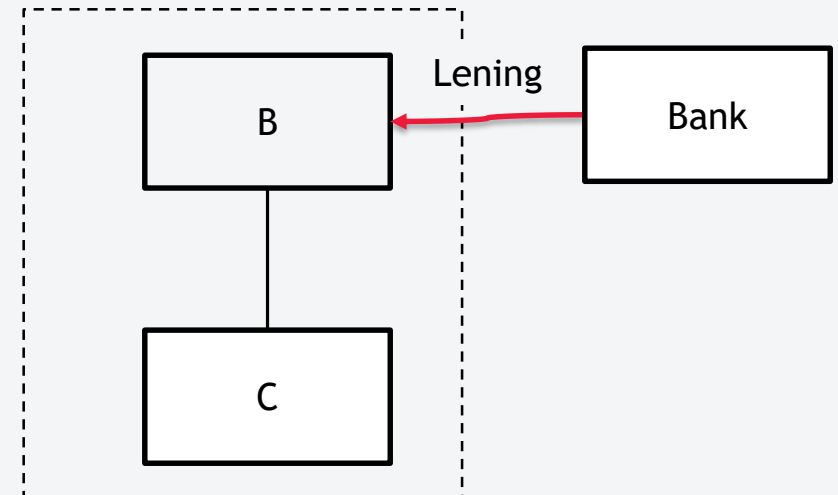
Voorbeeld uit de Memorie van toelichting

Voorbeeld

1. Eigen vermogen B: 20 € miljoen
2. Lening bank van € 100 miljoen; rente 5% = € 5 miljoen per jaar
3. B heeft lening gebruikt om 100% van de aandelen in C te verwerven
4. B en C zijn per 2017 gevoegd in een fiscale eenheid

Toepassing art. 13l na spoedreparatie fiscale eenheid

1. Deelnemingsschuld van € 80 miljoen
2. Niet aftrekbaar: $80/100 \times € 5 \text{ miljoen} = € 4 \text{ miljoen}$ op jaarbasis
3. Voor 2017 $€ 4 \text{ miljoen} \times 67,54/365 = € 701.398$ niet aftrekbaar



Deelnemingsrente na spoedreparatie

Casus 8:

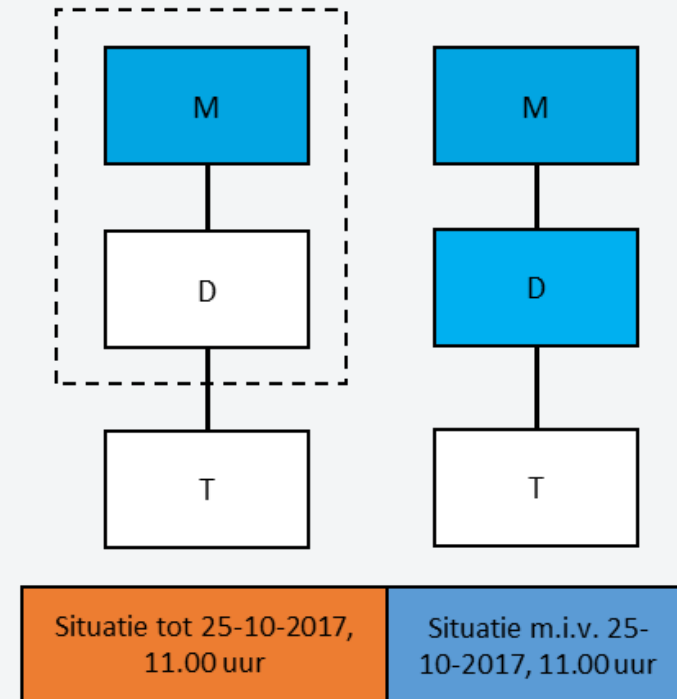
- Op 1 januari 2017 zijn M en D gevoegd in een fiscale eenheid
- D bezit een deelneming in T
- Ter zake van de deelneming in T is art. 13l Wet VPB 1969 van toepassing
- Stel de passivazijde van M en D bestaat grotendeels uit leningen

Vraag:

Met welk uitgangspunt moet de renteaftrek in 2017 worden berekend?

- ▲ a. De niet-aftrekbare rente voor de periode tot 25/10 bepalen alsof de fiscale eenheid het hele jaar bestaat. Uitkomst x 81,5%. De niet-aftrekbare rente voor de periode tot 31/12 bepalen alsof de fiscale eenheid niet bestaat. Uitkomst x 18,5%. Beide uitkomsten optellen.. Klaar!
- ◆ b. 25/10 is voor de fiscale eenheid een peildatum, want dan vangt de belastingplicht van D aan. Die datum moet ook M als peildatum nemen. Zo simpel is dat!

Spoedreparatie en 13l-gevolgen in 2017 (boekjaar = kalenderjaar)



Art. 20a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Art. 20a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Wetsvoorstel spoedreparatie

Voorgestelde wettekst:

Art. 15, lid 16:

“In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”

Art. 15, lid 17:

“17. Voor de toepassing van het zestiende lid worden onder de verliezen, bedoeld in artikel 20a, verstaan de verliezen toerekenbaar aan een belastingplichtige als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin de verliezen niet langer voorwaarts verrekenbaar zijn, kunnen die verliezen niet voorwaarts worden verrekend met de belastbare winst van de belastingplichtige waarin het uiteindelijke belang in belangrijke mate is gewijzigd als bedoeld in artikel 20a. De eerste en tweede zin zijn van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de verrekening van verliezen met de belastbare winsten of binnenlandse inkomens uit voorafgaande jaren, bedoeld in artikel 20a, negende lid.



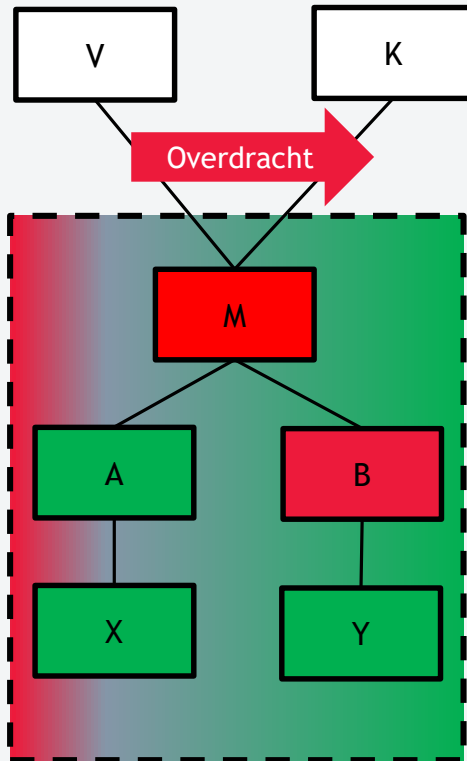
Art. 20a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Crashcourse 20a (voor zover relevant)

1. Beperking voorwaartse verrekening verliezen bij wijziging van het uiteindelijk belang voor 30% of meer van de *belastingplichtige*
2. Verlies in een jaar is wel voorwaarts verrekenbaar (na de wijziging van het belang) indien is voldaan aan de:
 - a) beleggingstoets
 - i. Verlies is geleden in een jaar waarin de bezittingen gedurende ten minste negen maanden niet voor meer dan 50% uit beleggingen bestond **en**
 - b) inkrimpingstoets:
 - ii. direct voor aandeelhouderswijziging mag omvang werkzaamheden van de belastingplichtige niet zijn afgenomen tot minder dan 30% van de gezamenlijke omvang van de werkzaamheden bij het begin van het oudste verliesjaar
 - iii. ten tijde van aandeelhouderswijziging mag niet het **voornemen** bestaan zo'n inkrimping binnen een periode van drie jaren te laten ontstaan
3. Verlies dat 2) succesvol passeert is alleen te verrekenen met belastbare winst van een jaar waarin de bezittingen van de *belastingplichtige* ten minste negen maanden niet voor meer dan 50% bestaan uit beleggingen
4. Beperking van achterwaartse verliesverrekening bij belangwijziging overeenkomstig lid 1:
5. Verlies in een jaar is wel achterwaarts verrekenbaar (met winst van een jaar voor de wijziging van het belang) indien is voldaan aan de:
 - a) niet-stakingstoets (in de tussenliggende periode zijn de werkzaamheden van de belastingplichtige niet geheel of nagenoeg geheel gestaakt) en
 - b) beleggingstoets

Art. 20a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Beleggings- en inkrimpingstoets

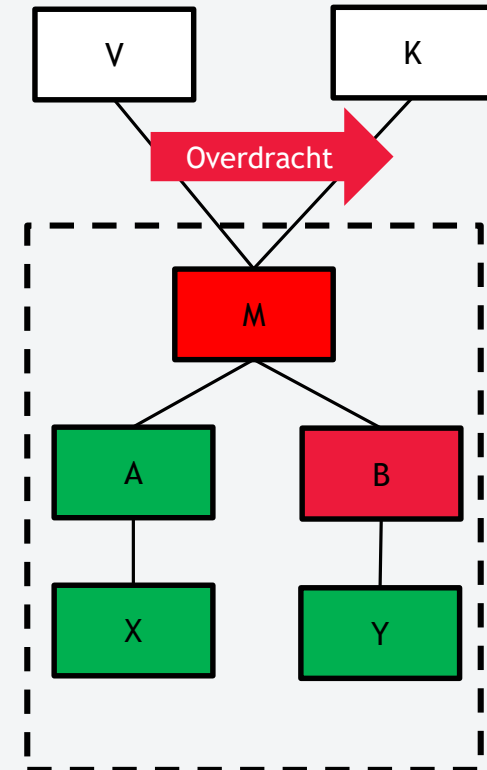


Vóór spoedreparatie

- Beleggings- en inkrimpingstoets toepassen op de hele fiscale eenheid
- Door de toerekening is de hele fiscale eenheid 'goed'
- Art. 20a Wet VPB 1969 leidt niet tot verval verliezen van de fiscale eenheid

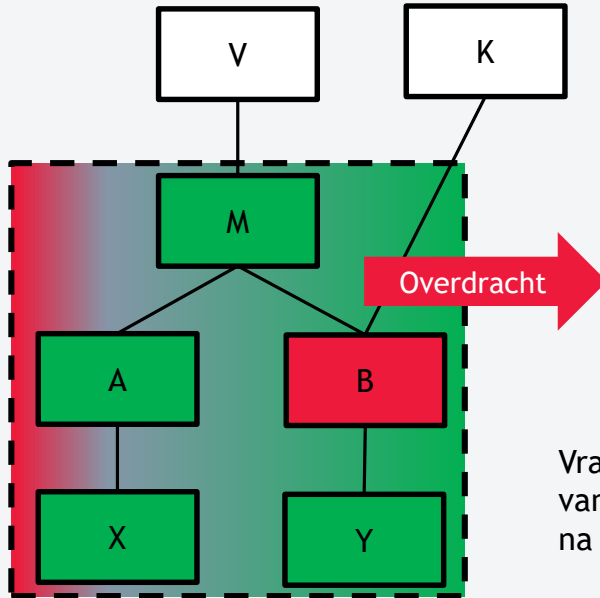
Na spoedreparatie

- Beleggings- en inkrimpingstoets toepassen per lichaam
- M en B zijn 'fout'
- Verliezen toerekenbaar aan M en B vallen onder de klem van art. 20a Wet VPB 1969



Art. 20a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Wijziging van het uiteindelijke belang

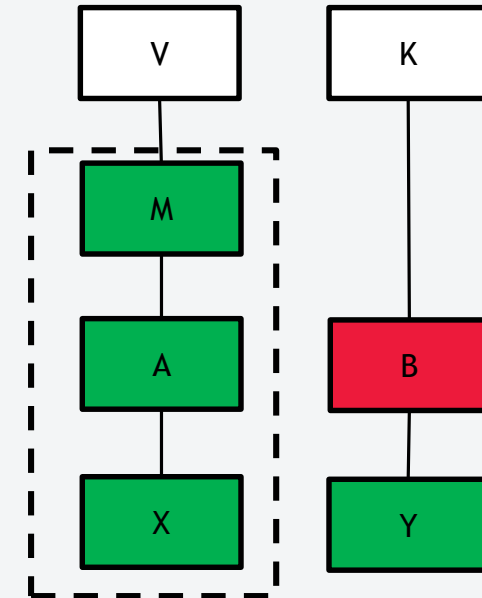


Casus 9:

- Op 1 juli 2017 heeft M alle aandelen B verkocht aan K
- Aan B is een nog voorwaarts verrekenbaar verlies toerekenbaar
- De fiscale eenheid zou in zijn geheel 'goed' zijn
- B heeft (als gevolg van spoedreparatie) 'foute' activiteiten
- In 2018 maakt B winst

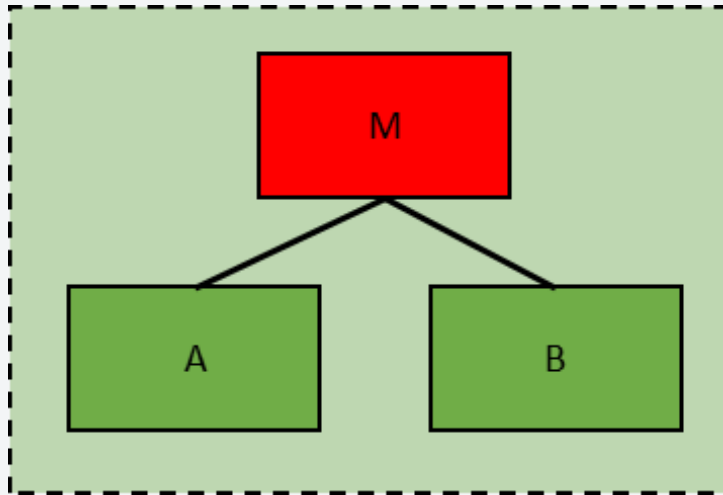
Vraag: welke stelling is volgens u juist over de verrekenbaarheid van de openstaande verliezen van B met de winst van de jaren na de verkoop van de aandelen B?

- ▲ a. Die zijn niet verrekenbaar met de winst van B en evenmin met de winst van de fiscale eenheid
- ◆ b. Die zijn wel verrekenbaar met de winst van B maar niet met de winst van de fiscale eenheid
- c. Die zijn niet verrekenbaar met de winst van B maar wel met de winst van de fiscale eenheid



Art. 20a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

Aangrijpingspunt van de spoedreparatie



Casus 10:

- In 2016 hebben M, A en B allemaal verlies geleden
- De aandelen in M zijn in 2017 verkocht
- De fiscale eenheid als geheel passeert in 2016 de beleggingstoets met succes
- M zou zelfstandig beschouwd in 2016 de beleggingstoets niet doorstaan
- In 2018 maken alle vennootschappen weer winst
- In 2018 bestaan de activiteiten van M voor meer dan 50% uit beleggen
- De activiteiten van de fiscale eenheid als geheel bestaan in 2018 niet voor meer dan 50% uit beleggen

Vraag: welke bewering is naar uw mening juist over de toepassing van art. 20a Wet VPB 1969 ten aanzien van de verliesverrekening in 2018?

- ▲ a. Als de overdracht voor 25 oktober 2017, 11.00 uur heeft plaatsgevonden kan art. 20a Wet VPB 1969 niet tot beperking van verliesverrekening leiden
- ◆ b. Ook als de overdracht voor 25 oktober 2017, 11.00 uur heeft plaatsgevonden kan art. 20a Wet VPB 1969 tot beperking van verliesverrekening leiden

Art. 20a Wet VPB 1969 na spoedreparatie

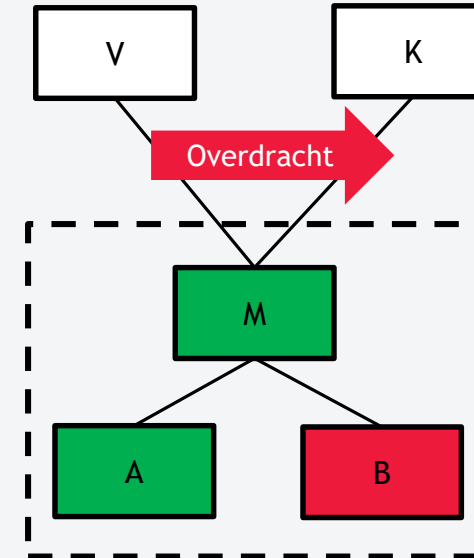
Beleggings- en inkrimpingstoets

Casus 11

- In 2018 verkoopt V alle aandelen in M
- B is (na spoedreparatie) 'fout'
- Verrekenbare verliezen fiscale eenheid: 90
- Verlies toerekenbaar aan B: 60
- In 2019 maakt de fiscale eenheid 70 winst
- De winst van de fiscale eenheid is als volgt toe te rekenen: M:10 A:20 B:40

Vraag: wat is de belastbare winst in 2019 (na verliesverrekening)?

- ▲ a. 40 (verlies B niet verrekenbaar met winsten M en A)
- ◆ b. 20 (restant verlies B wel verrekenbaar met winsten M en A)



Beleggingsdeelneming na spoedreparatie

De beleggingsdeelneming na spoedreparatie

Wetsvoorstel spoedreparatie

Voorgestelde wettekst:

Art. 15, lid 16:

“In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”



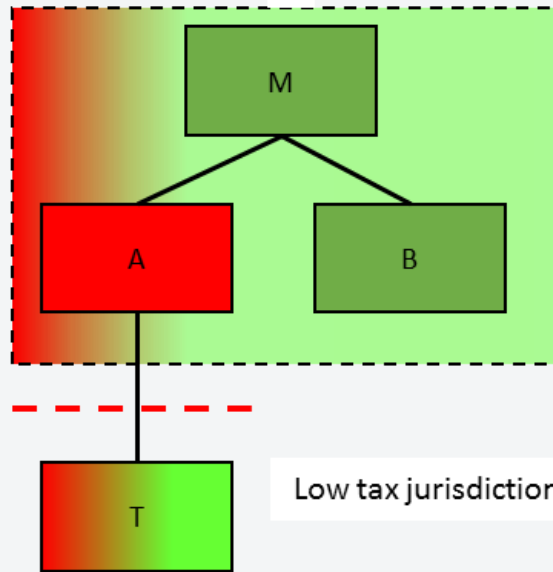
Beleggingsdeelneming na spoedreparatie

Crashcourse beleggingsdeelneming

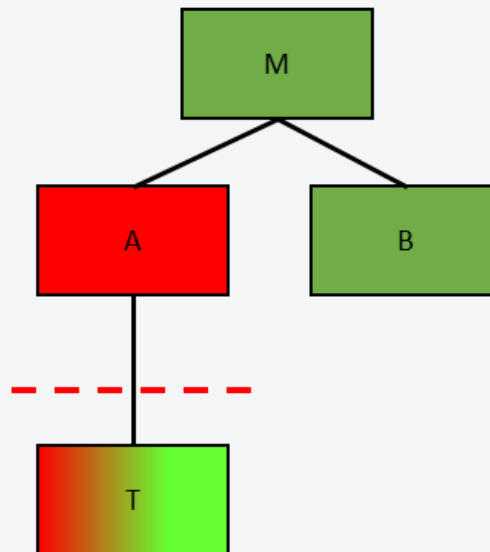
1. Deelnemingsvrijstelling nvt ingeval van een *niet-kwalificerende* beleggingsdeelneming (belaste deelneming)
2. Drie non cumulatieve toetsen:
 - a. oogmerktoets (oogmerk van de belastingplichtige)
 - b. bezittingentoets (bezittingen van de dochtermaatschappij op de *toerekeningsbalans*)
 - c. reële heffingstoets (onderworpenheidstoets) (10% winstbelasting over een naar NL maatstaven redelijke grondslag)
3. Belaste deelneming: deelnemingsverrekening, tenzij:
 - a. subjectieve vrijstelling dan wel
 - b. geen ‘*daadwerkelijke heffing*’ van winstbelasting

Beleggingsdeelneming na spoedreparatie

Oogmerktoets bij deelneming
in dochtermaatschappij met zowel onderneming als beleggingen



Voor spoedreparatie oogmerk
toetsen op fe-niveau



Na spoedreparatie oogmerk
toetsen op niveau lichaam

Voor spoedreparatie:

1. Oogmerktoets uitvoeren op basis fiscale-eenhedeniveau
2. De fiscale eenheid is geheel genomen actief
3. Hierdoor kwalificeert de deelneming in T voor de oogmerktoets

Na spoedreparatie:

1. Oogmerktoets uitvoeren op niveau van entiteit
2. De aandeelhouder is passief
3. Hierdoor diskwalificeert de deelneming in T voor de oogmerktoets

Beleggingsdeelneming na spoedreparatie

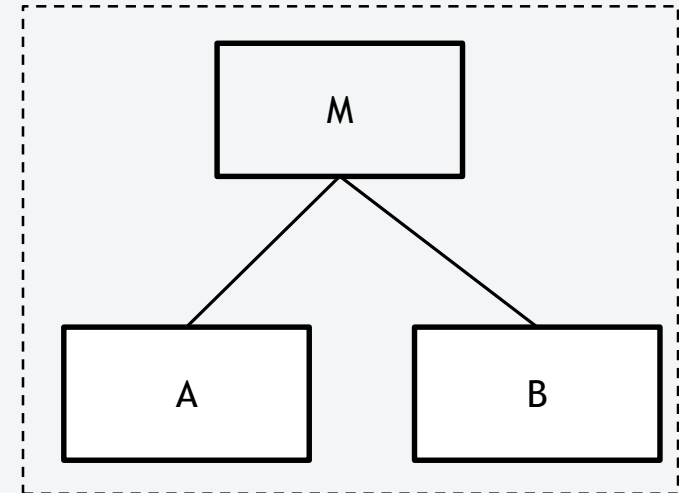
Compenserende heffing bij interne lening

Casus 12:

- M vormt een fiscale eenheid met A en B
- M is een lege houdster vennootschap
- A drijft een onderneming
- B belegt in aandelen
- Op 26 oktober 2017 B een aandelenpakket met een boekwaarde van 100 om niet overgedragen aan A
- De winst van B in 2017 bedraagt overigens 200
- Stel het vpb-tarief is 25%

Is naar uw mening na spoedreparatie de deelnemingsvrijstelling van toepassing op het belang van M in B voor het gehele jaar 2017?

- ▲ a. Ja, een Nederlandse bv is immers altijd in voldoende mate onderworpen
- ◆ b. Nee, want B wordt niet zelfstandig in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken
- c. Dat ligt aan de waarde van het aandelenpakket





Spoedreparatie en de earningsstrippingmaatregel

De (voorgestelde) earningsstrippingmaatregel (art. 15b Wet VPB 1969)

Hoofdpijnen

- Inwerkingtreding: vanaf eerste boekjaar op of na 1 januari 2019
- Generieke renteaftrekbeperking gebaseerd op e 'EBITDA' van een belastingplichtige
- Maximaal aftrekbare *saldo aan renten* is het hoogste van:
 - 30% van de *gecorrigeerde winst*
 - € 1 miljoen
- *Saldo aan renten*: rentelasten -/- rentebaten (minimaal nihil)
- *Gecorrigeerde winst* =
 - Fiscale winst (vóór verliesverrekening, vóór giftenaftrek, vóór 15b, vermeerderd met
 - Afschrijvingen op een bedrijfsmiddel
 - Afwaarderingen op lagere bedrijfswaarde van een bedrijfsmiddel en terugnamen daarvan
 - Saldo aan renten van een jaar

De (voorgestelde) earningsstrippingmaatregel (art. 15b Wet VPB 1969)

Voorbeeld

Earningsstrippingregeling basisberekening		
Fiscale winst		€ 100.000.000
Bij: afschrijvingen		€ -
Bij: afwaarderingen naar bedrijfswaarde		€ -
Bij: saldo van renten		€ 40.000.000
Gecorrigeerde winst		€ 140.000.000
Rentelasten	€ 50.000.000	
Rentebaten	€ 10.000.000	
Saldo van renten	€ 40.000.000	
Gecorrigeerde winst	€ 140.000.000	
30% x gecorrigeerde winst	€ 42.000.000	
Drempel	€ 1.000.000	
Aftrekkruimte	€ 42.000.000	
Aftrekbare rente zonder art. 15b		€ 50.000.000
Aftrekkruimte op grond van art. 15b		€ 42.000.000
Niet-afrekbare rente		€ 8.000.000
Tarief 2019	24,30%	€ 1.944.000

Earningsstrippingregeling en spoedreparatie fiscale eenheid

Samenloop met de fiscale eenheid

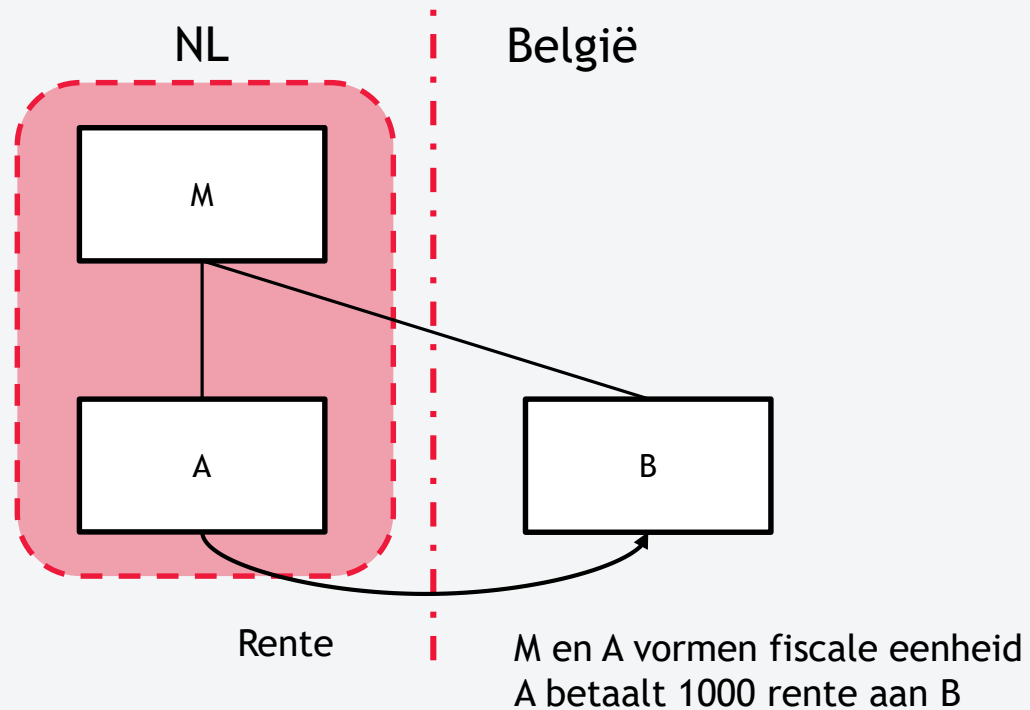
MvT wetvoorstel ‘Implementatie ATAD1’ (Kamerstukken II 2018-2019, 35 030, nr. 3, blz. 12-13):

“Het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid behoeft, naar de mening van het kabinet, niet te worden uitgebreid met een maatregel in relatie tot de earningsstrippingmaatregel. De earningsstrippingmaatregel wordt aldus toegepast op het niveau van de fiscale eenheid (...)”



Earningsstrippingregeling en spoedreparatie fiscale eenheid

Voorbeeld



Is het terecht dat voor art. 10a Wet VPB 1969 interne leningen wel zichtbaar worden gemaakt terwijl dat voor art. 15b Wet VPB 1969 (vanaf 2019) niet het geval is?



De to





Alternatieven en mogelijkheden

1. Beperkt verlies- en/of winstpoolingsysteem (Brits/Scandinavisch model)
2. Stelsel wetsvoorstel herziening fiscale eenheid 2003
3. Instandhouding huidig systeem met structureel wegdenkregime
4. Scenario Wattel

Wrap up

Spoedreparatie fiscale eenheid

Samenvatting

1. Art. 10a Wet VPB 1969 en spoedreparatie:
 - Belangrijkste gevolg: ‘interne besmette rechtshandeling’ en ‘interne lening’ fiscaal existent
 - Onduidelijk: renteloze leningen en compenserende heffing
2. Art. 20a Wet VPB 1969 en spoedreparatie
 - Belangrijkste gevolg: beleggings- en inkrimpingstoets op lichaam-niveau
 - Onduidelijk: aangrijpingspunt spoedreparatie en gevolg (wel verrekenbaar met winst overige maatschappijen)?
3. Art. 13l Wet VPB 1969 en spoedreparatie:
 - Belangrijkste gevolg: ‘interne’ deelnemingen fiscaal existent
 - Onduidelijk: invloed interne rechtshandelingen op verkrijgingsprijs en (dus) 13l-berekening
4. Beleggingsdeelneming en spoedreparatie
 - Belangrijkste gevolg: oogmerktoets en onderworpenheidstoets op lichaam-niveau uitvoeren
 - Discussiepunt: onderworpenheid van passieve gevoegde dochter
5. Earningsstrippingregeling en spoedreparatie
 - Toepassing op niveau fiscale eenheid
 - Onduidelijkheid bestaan verschil reparatie ‘interne lening’ met art. 10a Wet VPB 1969

Einde...

Nog niet genoeg van de spoedreparatie...?

Bart van der Burgt

Lisanne Rijff

Michel Ruijschop

MBB augustus 2018

30 pagina's...!



Spoedreparatie en fiscale eenheid: van wegdenken tot spoorzoeken

MR. G.C. VAN DER BURGT, MR. L.S. RIJFF EN MR. M.H.C. RUIJSCHOP

Op 6 juni 2018 heeft staatssecretaris van Financiën Snel een wetsvoorstel gelanceerd met daarin de spoedreparatiemaatregelen inzake de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting. Directe aanleiding voor dit wetsvoorstel is het door het Hof van Justitie van de Europese Unie op 22 februari 2018 gewezen arrest in de zaak X BV. Het wetsvoorstel, dat gepaard gaat met formele terugwerkende kracht tot 25 oktober 2017, 11.00 uur, moet worden gezien als een poging te voorkomen dat belastingplichtigen – met het genoemde arrest in de hand – een succesvol beroep (kunnen) doen op de zogenoemde 'per-elementbenadering'. Het wetsvoorstel is volgens de staatssecretaris van tijdelijke aard. Het moet namelijk gezien worden als een tussenstation op weg naar een nieuwe concernregeling als alternatief voor het huidige fiscale-eenhedsregime. Nadat de auteurs de vraag opwerpen of de staatssecretaris hiermee niet te veel voor de muziek uitloopt, bestaat de kern van hun bijdrage uit een analyse van het voorgestelde spoedreparatieregime. Omdat de omvang en inhoud van de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel in schril contrast staat met de complexiteit van de problematiek, roept het wetsvoorstel (veel) meer vragen op dan het beantwoordt. De auteurs volstaan niet met het louter adresseren van vragen en knelpunten, maar zij kanaliseren deze met behulp van een theoretisch kader. De auteurs spreken de hoop uit dat het artikel bijdraagt aan de verdere gedachtvorming buiten en tijdens de parlementaire behandeling over het spoedreparatieregime, en daarmee aan de gewenste – maar ook vereiste – duidelijkheid voor de praktijk.

1. Inleiding

1.1. Is het spoedreparatieregime (in deze vorm) noodzakelijk?

Op 22 februari 2018 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak gedaan in twee gevoegde zaken.¹ Daaruit volgt² dat de zogenoemde 'per-element-benadering' ook geldt in de Nederlandse fiscale-eenhedscontext. Dit betekent in de kern het volgende. In een zuiver binnenlandse situatie kunnen maatschappijen – onder voorwaarden – een fiscale eenheid vennootschapsbelasting tot stand brengen. Dat kan positieve invloed hebben op de toepassing van andere regelingen ('elementen') waardoor belastingplichtigen in een zuiver binnenlandse situatie bepaalde voordelen kunnen behalen. De per-elementbena-

dering houdt in dat dergelijke voordelen in beginsel ook in een grensoverschrijdende EU- (en EER-)situatie moeten gelden. In deze bijdrage laten wij bespiegelingen over dit arrest achterwege.³ Wel wijzen wij op de nadere conclusie van A-G Wattel van 8 juni 2018.⁴ Volgens de A-G is onoverzichtelijkheid ontstaan als gevolg van een verkeerd antwoord, op basis van verkeerde veronderstellingen, op een verkeerde vraag. Wat betreft dit laatste is het werkelijke EU-rechtelijke probleem volgens de A-G niet de vraag of de fiscale eenheid EU-rechtelijk 'per element' of als 'package deal' beoordeeld moet worden. Volgens hem is het de vraag of het EU-recht toestaat dat het misbruik dat art. 10a Wet VPB 1969 bestrijdt (de facto) alleen in grensoverschrijdende gevallen wordt aangepakt, aangenomen dat men in nationale situaties een fiscale eenheid kan

1 HvJ 22 februari 2018, gevoegde zaken C-398/16 (X BV) en C-399/16 (X NV), NTFR 2018/563. In X BV staat de interactie tussen het fiscale-eenhedsregime en art. 10a Wet VPB 1969 centraal. De zaak X NV gaat over een valutaverlies op een buitenlandse deelneming. Alleen in de eerstgenoemde zaak kwam het Hof van Justitie tot de slotsom dat de Nederlandse benadering in strijd was met het primaire EU-recht (vrijheid van vestiging).

2 Althans volgens de staatssecretaris. Vgl. Kamerstukken II, 2017-2018, 34 959, nr. 3, p. 4 en 10. A-G Wattel denkt hier anders over (zie hierna).

3 Wij verwijzen naar de annotaties van F. van Horzen in NTFR 2018/563, de redactie in V-AJ 2018/11.14, I. de Groot in NJF 2018/0458 en R.L. de Vries in BNB 2018/92. Zie ook P.B.N. van Os, 'Unierecht en belastingontwikking – een kritische beschouwing van X BV (zaak C-398/16) en diens mogelijke implicaties voor de unierechtelijke houdbaarheid van art. 10a Wet VPB 1969', MBB 2018/5.7.

4 Zie NTFR 2018/1595. Deze nadere conclusie handelt over de zaak X BV (art. 10a). Ook in de zaak X NV (valutaverlies) heeft A-G Wattel inmiddels een nadere conclusie genomen: zie NTFR 2018/1621.