

Aan de voorzitter en de leden van de
Vaste Commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
Binnenhof 4
2513 AA DEN HAAG

Briefnummer
18/10.425/DJS

Onderwerp
Commentaar VNO-NCW en MKB-
Nederland op het Wetsvoorstel
spoedreparatie fiscale eenheid
(kamerstuk 34 959)

Den Haag
9 juli 2018

Telefoonnummer
070-3490432
E-mail
sinke@vnoncw-mkb.nl

Hoogedelgestrenge dames en heren,

Op 6 juni 2018 heeft de staatssecretaris van Financiën het wetsvoorstel ‘Wet spoedreparatie fiscale eenheid’ aan uw Kamer aangeboden. Het wetsvoorstel bevat de op 25 oktober 2017 aangekondigde spoedreparatiemaatregelen, die inhouden dat voor de toepassing van diverse regelingen in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting voortaan gedaan moet worden alsof er geen fiscale eenheid bestaat (per-element benadering). Hierna treft u ons commentaar op dit wetsvoorstel.

Algemeen

De fiscale eenheid is een van de pijlers van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Het regime biedt ondernemingen (van mkb tot multinational) en Belastingdienst grote administratieve voordelen. Er is vanwege de fiscale eenheid sprake van één belastingplichtige, waardoor die transacties als gevolg van consolidatie niet zichtbaar zijn. Dankzij de fiscale eenheid worden belastbare resultaten van verschillende onderdelen van het concern gesaldeerd. Transacties binnen de fiscale eenheid worden geëlimineerd zodat daaraan geen fiscale gevolgen zijn verbonden (behoudens bij verbreking van de fiscale eenheid). Een ander belangrijk voordeel is dat overdracht, herstructurering, hergroepering of splitsing binnen de fiscale eenheid mogelijk is zonder fiscale consequenties. De fiscale eenheid is van grote waarde omdat het helpt de enorme complexiteit in de vennootschapsbelasting terug te dringen en daarmee de druk die er ligt op de toch al schaarse uitvoeringscapaciteit te verminderen.

Tegelijk staat de fiscale eenheid al jaren juridisch onder druk. Via gerechtelijke procedures zijn de grenzen van de fiscale eenheid opgezocht en steeds verder opgerekt.

Met een beroep op de EU-verdragsvrijheden moest de fiscale eenheid, met name in grensoverschrijdende situaties, steeds ruimer worden toegepast. De apotheose van dit getouwtrek is de recente uitspraak van het EU Hof van Justitie op 22 februari jl. Nog voordat de Hoge Raad een eindoordeel heeft gevelde lijken we af stevenen op haastige lapmiddelen in de vorm van een spoedreparatie welke feitelijk de fiscale eenheid uitkleedt. De Staatssecretaris stuurt met deze maatregelen aan op het definitieve einde van het huidige fiscale eenheidsregime. Dat zou een groot verlies zijn voor het Nederlandse bedrijfsleven en het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat.

De aangekondigde spoedmaatregelen met terugwerkende kracht hebben geleid tot grote rechtsonzekerheid. Het ontstane rechtvacuüm ontnam bedrijven handelingsperspectief. En zelfs nu weet het bedrijfsleven niet waar het aan toe is, omdat de voorgestelde wetgeving veel onduidelijkheid creëert, hoge administratieve verplichtingen uitlokt in de wetenschap dat de Belastingdienst de uitvoering ervan niet of nauwelijks ter hand zal kunnen nemen. De aangekondigde wetgeving met terugwerkende kracht heeft ook om die reden een grote impact op het Nederlandse bedrijfsleven, financieel en administratief.

Het is naar ons oordeel zaak dat de wetgever zich ervan verzekert dat er geen onomkeerbare stappen worden gezet. Daarnaast moet worden afgepeld welke elementen echt reparatie behoeven en zo ja, of dan terugwerkende kracht ook noodzakelijk en onontkoombaar is.

Nut en noodzaak

Het nemen van ingrijpende fiscale maatregelen met verstrekkende gevolgen voor 100.000 ondernemingen (met 300.000 vennootschappen) en Belastingdienst, nota bene met terugwerkende kracht, behoeft een stevige en overtuigende argumentatie. Na lezing van de voorgestelde maatregelen en de toelichting constateren wij dat het voorkomen van grondslaguitholling het enige argument is voor onderhavige wetgeving met terugwerkende kracht. De verwachte gedragseffecten en daarmee de gevreesde grondslaguitholling worden slechts beperkt toegelicht.

In de memorie van toelichting wordt gesproken over enkele honderden miljoenen euro's. Dat impliceert een grondslaguitholling van enkele miljarden, en een hoeveelheid kunstmatige leningen van tientallen miljarden euro's. Niet duidelijk is hoe dit omvangrijke gedragseffect is becijferd. Het kabinet vreest grote budgettaire gevolgen maar de hoogte daarvan, en de zekerheid waarmee zich dit zal materialiseren wordt onvoldoende duidelijk. Daarbij dient zich ook de vraag aan of de aangevoerde redengeving in dezelfde mate geldt voor alle elementen van het wetsvoorstel of slechts ten aanzien van een onderdeel. Als het alleen gaat over de renteaftrekbeperking, zou het wetsvoorstel zich dan niet daar op moeten richten?

In dit verband wijzen wij erop dat de Hoge Raad nog uitspraak moet doen in genoemd arrest. Het lijkt ons daarbij van wezenlijk belang dat de Advocaat-Generaal van de Hoge

Raad recent een nadere conclusie uitbracht waarin hij aangeeft van mening te zijn dat het EU Hof van Justitie op basis van verkeerde veronderstellingen, op een verkeerde vraag, een verkeerd antwoord heeft gegeven en dat het beroep op het EU-recht moet worden afgewezen. In die zin zou men onderhavig wetsvoorstel als prematuur kunnen kwalificeren. Zou de Hoge Raad de A-G volgen in zijn conclusie dan lijkt onderhavige wetgeving overbodig.

- Kan de Staatssecretaris de noodzakelijkheid van de spoedreparatie met terugwerkende kracht meer uitgebreid onderbouwen, mede gelet op de uitvoeringstoets van de Belastingdienst? Welke beleidsmatige voor- en nadelen zijn daarbij afgewogen?
- Kan de Staatssecretaris de omvang van de verwachte grondslaguitholling – zonder reparatie – nader onderbouwen, bijvoorbeeld aan de hand van door het CPB gecertificeerde ramingsmemo's?
- In hoeverre is bij deze raming rekening gehouden met het feit dat kunstmatige leningen te bestrijden zijn met de voorgenomen introductie van een bronheffing op rentestromen naar low tax jurisdicties?
- Is overwogen om alsnog af te zien van terugwerkende kracht? Zo nee, waarom niet? Hoe groot is de derving wanneer het wetsvoorstel zonder terugwerkende kracht wordt ingevoerd per 1 januari 2019?
- Is overwogen om de terugwerkende kracht alsnog te beperken tot 1 januari 2018, een logisch verandermoment en daardoor minder complex en voor bedrijfsleven en Belastingdienst dus beter uitvoerbaar? Hoe weegt dit op tegen een eventueel nadeel voor de schatkist?
- Hoe groot zijn de budgettaire risico's per element of artikel van het wetsvoorstel? Kan per onderdeel worden aangegeven hoe groot de verwachte derving is als reparatie daarvan niet door zou gaan?
- Als de budgettaire risico's vooral liggen in de sfeer van de renteaftrekbeperking, kan de Staatssecretaris dan aangeven welke redenen ten grondslag liggen aan de voorgestelde terugwerkende kracht op de overige elementen?
- Het aangevoerde arrest van het EU Hof van Justitie ziet alleen op de renteaftrekbeperking van artikel 10a Vpb. Kan de Staatssecretaris aangeven waarom ook op andere punten de fiscale eenheid moet worden gerepareerd – nota bene met terugwerkende kracht – als er geen jurisprudentie is die daartoe noopt?
- Kan de Staatssecretaris aangeven waarom onderhavig wetsvoorstel nu reeds aan het parlement is aangeboden terwijl de Hoge Raad nog geen uitspraak heeft gedaan?

Administratieve lasten en uitvoering

Eerder is vanuit het bedrijfsleven aangegeven dat er grote zorgen zijn over de omvangrijke administratieve lasten die gepaard gaan met dit wetsvoorstel. Met name het bereik van de terugwerkende kracht is een grote zorg. Met verbazing hebben wij kennis genomen van de inschatting van de administratieve lasten voor bedrijven zoals die is opgenomen in de Memorie van Toelichting. Er wordt becijferd dat dit gaat over € 250

per aangifte incidenteel en € 150 per aangifte structureel. Zelfs als hier is uitgegaan van een gemiddelde, dan achten wij dit een veel te lage inschatting. Bij een gemiddeld complexe onderneming die nu wordt geconfronteerd met terugwerkende kracht, zullen de administratieve lasten, waaronder advieskosten, in de duizenden euro's lopen. Al met al achten wij de inschatting van de Staatssecretaris niet realistisch. Dit wordt bevestigd door het oordeel van de Belastingdienst over de uitvoerbaarheid. De ondernemingen die worden geconfronteerd met deze wetgeving hebben minstens zoveel problemen met de uitvoerbaarheid als de Belastingdienst. Er zullen veel discussies ontstaan met de Belastingdienst in alle fases van het heffingsproces. Er zullen vele uren worden besteed aan correcte administratie, vaststelling van de feiten en analyse en vastlegging daarvan als gevolg van onderhavige wetgeving.

Het harde oordeel van de Belastingdienst over de uitvoerbaarheid van onderhavige wetgeving kan reden zijn voor de wetgever tot heroverweging. Ons is niet duidelijk waarom grote uitvoeringsrisico's worden genomen, terwijl nog niet duidelijk is welk oordeel de Hoge Raad zal geven in het arrest dat aanleiding was voor de spoedreparatie. En zelfs al zou de Hoge Raad in die casus over artikel 10a Vpb de belastingplichtige gelijk geven, dan moeten nut en noodzaak van de overige elementen van onderhavige wetgeving worden afgewogen tegen de argumenten van onuitvoerbaarheid zoals die door de Belastingdienst en ondernemers naar voren zijn gebracht. Niet duidelijk is hoe deze weging tot stand is gekomen. Juist nu de uitvoering onder druk staat zou het streven moeten zijn om de Belastingdienst te ontzien en complexiteit te reduceren.

- Kan de Staatssecretaris meer uitgebreid aangeven hoe men is gekomen tot een bedrag aan aanpassingskosten per aangifte van € 250 incidenteel en € 150 structureel?
- Kan de Staatssecretaris aangeven of en zo ja op welke wijze weging per element heeft plaatsgevonden tussen de noodzakelijkheid van de betreffende maatregel enerzijds en de uitvoeringslast voor Belastingdienst/bedrijfsleven anderzijds?
- Is overwogen om alsnog de reparatie (al dan niet met terugwerkende kracht) van de fiscale eenheid te beperken tot artikel 10a Vpb vanwege de complexiteit, de uitvoeringslast en het ontbreken van een directe noodzaak voor de overige elementen? Zo nee, waarom niet?

Renteaftrekbepanking (artikel 10a Vpb)

Voor concerns met talloze leningen en een fiscale eenheid waarin veel entiteiten zijn opgenomen, is het vrijwel ondoenlijk om alle vennootschappen te doorlopen en alle op 25 oktober 2017 bestaande financieringen te herleiden naar hun oorsprong. Bedrijven moeten alle transacties van de afgelopen decennia ontrafelen en duiden in het licht van de nieuwe regels. Omdat in het wetsvoorstel voor bestaande leningen niets is opgenomen over een bewijsvermoeden of fictie ten aanzien van tegenbewijs (artikel 10a, derde lid) staan belastingplichtigen voor de onmogelijke opgave om achteraf een subjectief oogmerk te fingeren. Wij vragen ons af hoe moet worden omgegaan met paralleliteit van het tegenbewijs. Bij grotere concerns wordt doorgaans door één entiteit

de externe leningen aangetrokken voor de hele groep. Voor bedragen die intern worden doorgeleend is het dan lastig, zo niet onmogelijk, om parallelliteit met de externe leningen aan te tonen.

Men moet daarbij bedenken dat het binnen fiscale eenheid nooit mogelijk is geweest om via financieringsconstructies een belastingvoordeel te behalen. Dat is in die structuren dus ook nooit beoogd. Het zou daarom voor de hand liggen om op 25 oktober 2017 bestaande financieringstransacties binnen de fiscale eenheid per definitie als “zakelijk” of “onbesmet” te beschouwen. Dit geldt zowel voor de financiering als de rechtshandelingen die daarmee verband houden. Een dergelijk bewijsvermoeden of fictie zal de uitvoering en implementatie van de maatregel aanzienlijk vergemakkelijken.

De voorgestelde wetgeving ten aanzien van artikel 10a Vpb heeft een breder bereik dan het arrest van het EU Hof van Justitie. Ook de Raad van State maakt hier een opmerking waar het gaat over schuldverhoudingen binnen fiscale eenheid. Hoewel reparatie op dit punt dus niet noodzakelijk is en eveneens niet leidt tot uitholling van de Nederlandse grondslag zegt de Staatssecretaris hiermee te kiezen voor zekerheid, maar ons wordt niet duidelijk wie nu zekerheid krijgt waarover. De voorstellen leiden enkel tot grotere complexiteit en onzekerheid voor het bedrijfsleven.

Als de crediteur en debiteur onderdeel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid wordt de lening op grond van het voorgestelde artikel 15, zestiende lid, Vpb zichtbaar. De memorie van toelichting geeft aan dat in deze situatie alleen aan de compenserende heffingstoets kan worden voldaan indien de crediteur die deel uitmaakt van de fiscale eenheid geen voorvoegingsverliezen heeft en/of de fiscale eenheid geen verrekenbare verliezen heeft of andersoortige afspraken ten tijde van het aangaan van de schuld. Binnen de consolidatiegedachte is deze lening niet zichtbaar en leidt het renteinkomen niet tot belastbare winst die verrekend kan worden met fiscale eenheid verliezen. De voorgestelde uitleg van de compenserende heffing lijkt ons derhalve niet juist. Gezien het puur Nederlandse karakter van deze lening, is er geen sprake van uitholling van de Nederlandse grondslag. Daarom zou in deze situatie een succesvolle toepassing van de compenserende heffingstoets een gegeven moeten zijn.

In de memorie van toelichting worden enkele mogelijkheden geschetst om de effecten te mitigeren. Bijvoorbeeld door entiteiten te laten fuseren of schulden binnen concern af te lossen. Wij merken daarover op dat dit in de praktijk tijdrovend en niet zo gemakkelijk is. Bovendien gaat het gepaard met financiële en administratieve gevolgen, kan het bedrijfseconomisch ongewenst zijn en kan het lang niet in alle gevallen zonder fiscale consequenties. Als een juridische fusie geruisloos kan is het de vraag of dat kan met terugwerkende kracht tot begin boekjaar, en of de Belastingdienst dan niet zal stellen dat sprake is van een fusie die in overwegende mate is gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (artikel 14b, lid 5 Vpb).

Het is goed dat het kabinet oog heeft voor de gevolgen van dit wetsvoorstel voor het mkb. De overgangsbepaling zorgt ervoor dat de spoedreparatie ten aanzien van artikel 10a Vpb niet van toepassing mits het bedrag aan rente niet meer is dan € 100.000 per fiscale eenheid. Dat geeft het mkb tot 31 december 2018 handelingsperspectief. Nog beter zou het echter zijn om deze overgangsbepaling een permanent karakter te geven en voorts daarbij een voor zover-benadering (franchise) te kiezen. Daarmee wordt het mkb ook naar de toekomst ontzien van deze complexe regelgeving. De Belastingdienst kan de schaarse uitvoeringscapaciteit dan ook beter richten.

- Is overwogen om, mede gelet op de uitvoeringsproblemen en de kritiek vanuit de Raad van State, ten aanzien van de renteaftrekbepaling de reparatie alsnog te beperken tot de situatie die speelt in het arrest? Zo nee, waarom niet?
- Is de Staatssecretaris bereid een bewijsvermoeden op te nemen in de wet of lagere regelgeving zodat ondernemingen niet worden geconfronteerd met een onmogelijke bewijslast? Zo nee, kan dan in ieder geval worden bevestigd dat er bij schuldverhoudingen binnen de fiscale eenheid in beginsel sprake zal zijn van compenserende heffing?
- Kan de Staatssecretaris aangeven op welke wijze een juridisch fusie met terugwerkende kracht tot begin boekjaar tot stand kan komen zonder fiscale consequenties en zonder dat de belastingplichtige aanloopt tegen artikel 14b, lid 5 Vpb?
- Is de Staatssecretaris bereid de overgangsbepaling een permanent karakter te geven, al dan niet in combinatie met een franchise voor de eerste € 100.000 rente per fiscale eenheid? Zo nee, waarom niet?

Deelnemingsvrijstelling (artikel 13, lid 9-15 en lid 17 Vpb)

Op grond van de spoedreparatiemaatregelen wordt de fiscale eenheid weggedacht ten aanzien van beleggingsdeelnemingen. Dat betekent dat op entiteitsniveau een toets moet worden aangelegd of sprake is van een beleggingsdeelneming voor de vraag of op grond van artikel 13, negende lid, de deelnemingsvrijstelling mag worden toegepast op de voordelen uit de betreffende dochtervennootschap. Als het belang in de dochtervennootschap door het wegdenken van de fiscale eenheid als een niet-kwalificerende beleggingsdeelneming wordt aangemerkt, is de consequentie daarvan dat voordelen uit deze deelneming niet onder de deelnemingsvrijstelling vallen. De vraag hierbij is hoe de onderworpenheidstoets moet worden geïnterpreteerd.

Op dit punt heeft het maritieme bedrijfsleven ernstige zorgen geuit. Veelal wordt bij zeescheepvaart de winst van de fiscale eenheid vastgesteld op grond van het regime van de tonnageregeling. Daarbij is de eigendom van het schip en de exploitatie van het schip ondergebracht in aparte entiteiten, maar wel binnen dezelfde fiscale eenheid. De belastinginspecteur zou zich op het standpunt kunnen stellen dat de afzonderlijke entiteit met daarin de eigendom van het schip wordt aangemerkt als een niet-kwalificerende beleggingsdeelneming. Dat kan ertoe leiden dat de

deelnemingsvrijstelling niet kan worden toegepast op de voordelen verkregen uit de deelneming in die entiteit, hetgeen ten onrechte leidt tot een hogere belastingdruk.

- Kan de Staatssecretaris meer duidelijkheid verstrekken over de situaties waarin naar zijn oordeel sprake is van een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is omdat er geen sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing?
- Voldoet een Nederlandse deelneming in een fiscale eenheid per definitie aan de onderworpenheidstoets of moet een nadere analyse worden gemaakt op basis van de transacties binnen fiscale eenheid (die thans niet tot winst leiden) en/of verliesverrekening binnen fiscale eenheid?
- Kan de Staatssecretaris bevestigen dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op de deelneming in de entiteit/maatschappij die eigenaar is van het schip?

Beperking aftrek bovenmatige deelnemingsrente (artikel 13l Vpb)

Wij hebben ernstige zorgen over de uitvoeringsproblematiek ten aanzien van dit onderdeel van het wetsvoorstel. Ter zake is het oordeel van de Belastingdienst ongekend hard. De vraag dient zich aan waarom niet is overwogen dit element op basis van dat oordeel geheel terug te nemen. Dat geldt temeer indien zou worden besloten artikel 13l Vpb te laten vervallen met ingang van 1 januari 2019, bij invoering van de earningstripping maatregel.

In sommige sectoren kan deze beperking dit onevenredig zwaar uitpakken daar waar binnen fiscale eenheid beleggingen zijn gepoold in afzonderlijke entiteiten. Dergelijke vennootschappen zullen naar huidige uitleg niet kwalificeren als uitbreiding van ondernemingsactiviteit. Het zou goed zijn om de definitie hier uit te breiden in die gevallen waar beleggen onderdeel is van de ondernemingsactiviteit (gelijk art 20a lid 8 letter b).

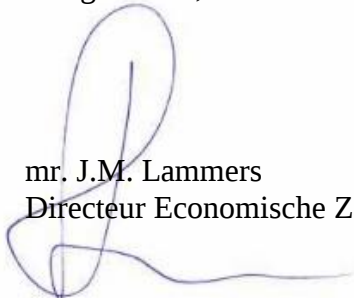
- Waarom is niet besloten de per-element benadering ten aanzien van artikel 13l, gelet op de onuitvoerbaarheid en de implementatie van de earningstripping maatregel per 1 januari 2019, geheel achterwege te laten?
- Is de Staatssecretaris bereid de definitie van ondernemingsactiviteit uit te breiden in die gevallen waarin beleggen onderdeel is van de ondernemingsactiviteit? Zo nee, waarom niet?
- Klopt de conclusie dat de drempel van € 750.000 voor alle dochtermaatschappijen in een fiscale eenheid geldt voor de periode van 25 oktober t/m 31 december 2017 en derhalve deze drempel niet tijdsgelang moet worden bepaald?
- Hoe wordt de verkrijgingsprijs van deelnemingen binnen fiscale eenheid bepaald ten behoeve van de tegemoetkoming dat deelnemingen per 31 december 2006 voor 90% als uitbreidingsinvestering worden aangemerkt?

Dooruitdelingsfaciliteit in de dividendbelasting (artikel 11 DB)

Onder de huidige regelgeving kan de dooruitdelingsfaciliteit worden beoordeeld met in achtname van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid ontvangt dividenden uit het buitenland waarop dividendbelasting is ingehouden en bij dooruitdeling kan deze verrekenbaar worden. Door de voorgestelde spoedreparatie is met terugwerkende kracht de dooruitdelingsfaciliteit niet van toepassing. Wij begrijpen dat dit in het wetsvoorstel is getracht te ondervangen door toepassing van artikel 12 Wet DB. Echter, dan moet worden voldaan aan vereisten die belastingplichtigen achteraf niet met terugwerkende kracht kunnen vervullen. Door terugwerkende kracht toe te kennen aan dit element bestaat er een reëel risico dat verrekenbare bedragen zullen ‘verdampen’. Ook hier vragen wij ons af of er echt een noodzaak is dit element te repareren, mede gelet op de voorgenomen afschaffing van de dividendbelasting. De uitspraak van het EU Hof van Justitie geeft daartoe in ieder geval geen aanleiding. Wij merken nog op dat onderhavig voorstel op korte termijn kan leiden tot tientallen extra dividendbelastingaangiftes.

Wij verzoek u onze reactie bij uw oordeelsvorming te betrekken. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,



mr. J.M. Lammers
Directeur Economische Zaken