

Staatssecretaris beantwoordt vragen spoedreparatie fiscale eenheid

Op 4 juni 2018 is het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid ('het wetsvoorstel') bij de Tweede Kamer ingediend (zie [onze eerdere berichtgeving](#)). De spoedreparatiemaatregelen betekenen dat voor een aantal wettelijke bepalingen zal moeten worden gedaan alsof de fiscale eenheid vennootschapsbelasting niet bestaat. In een nota naar aanleiding van het verslag ('nota') heeft de staatssecretaris van Financiën op 2 november 2018 vragen van de Tweede Kamer beantwoord. Hierna hebben wij enkele punten uit deze nota op een rij gezet.

Algemeen

1. In het wetsvoorstel was opgenomen dat de spoedreparatiemaatregelen in beginsel zouden terugwerken tot en met 25 oktober 2017, 11.00 uur. In het kader van de heroverweging van het pakket vestigingsklimaat is inmiddels voorgesteld de **terugwerkende kracht** te beperken tot en met 1 januari 2018 (zie onder andere [deze berichtgeving](#)). Voor belastingplichtigen met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar betekent dit dat in de aangifte vennootschapsbelasting over 2017 geen rekening hoeft te worden gehouden met de spoedreparatiemaatregelen. Indien een aangifte over 2017 al op basis van deze maatregelen is ingediend, kan een verbeterde aangifte worden ingediend (ter voorkoming van bezwaarschriften). Het verder beperken van de terugwerkende kracht wordt ongewenst geacht.
2. De staatssecretaris herhaalt dat de gevolgen naar zijn mening in veel gevallen kunnen worden voorkomen of beperkt, bijvoorbeeld via een **juridische fusie** tussen schuldeiser en schuldenaar, of door aflossing of omzetting van schulden.
3. De staatssecretaris geeft aan dat ter opvolging van de onderhavige maatregelen nog steeds wordt gestreefd naar een **alternatieve concernregeling** en dat een keuzedocument naar verwachting in de eerste helft van 2019 ter openbare internetconsultatie zal worden aangeboden, gevolgd door een hoofdlijnenbrief, een conceptwetsvoorstel (zo mogelijk medio 2020 geconsulteerd) en het daadwerkelijke wetsvoorstel (streven: voor het einde van deze kabinetsperiode). De staatssecretaris beschouwt de grensoverschrijdende fiscale eenheid daarbij nog steeds niet als een reële optie. Het ligt volgens het kabinet voor de hand om aan te sluiten bij bestaande concernregelingen in andere (Europese) landen.
4. Het kabinet zal de Tweede Kamer nog in 2018 informeren over de wijze waarop het Nederlandse **vestigingsklimaat** verder kan worden ontwikkeld.
5. Uit de nota kan worden opgemaakt dat de staatssecretaris op dit moment geen aanleiding ziet om de werking van de spoedreparatiemaatregelen uit te breiden.
6. Het kabinet acht het – mede in verband met het beperken van de terugwerkende kracht – niet nodig om specifieke maatregelen te nemen op het punt van **belastingrente**. De staatssecretaris geeft daarbij aan dat het – ter voorkoming van belastingrente – de voorkeur heeft om schattingen (ten behoeve van een voorlopige aanslag) op te stellen met inachtneming van de spoedreparatiemaatregelen.

Art. 10a Wet Vpb (renteaftrekbeperving ter voorkoming winstdrainage)

7. Volgens de staatssecretaris kan een **10a-schuld niet** worden **ontsmet** door de besmette rechtshandeling ongedaan te maken. Naar zijn mening is het van belang om de besmette schuld te laten verdwijnen. In het 10a-besluit is in een specifiek geval een uitzondering gemaakt (goedkeurend beleid). In de nota wordt verder

- aangegeven dat als het debiteur- en crediteurschap via een **juridische fusie** in één vennootschap worden samengebracht, doorgaans sprake kan zijn van een geruisloze fusie waarbij het goed mogelijk is dat deze kan plaatsvinden met terugwerkende kracht tot het begin van het boekjaar.
8. Volgens de staatssecretaris zal alleen bij uitzondering sprake zijn van een situatie met een zeer oude **lening binnen fiscale eenheid** waarvan niet meer kan worden nagegaan met welk doel deze is opgenomen (zakelijkheidstoets art. 10a Wet Vpb) en zal doorgaans worden voldaan aan de zogenoemde **compenserendeheffingstoets**. Wel zegt de staatssecretaris toe dat de inspecteur zich terughoudend zal opstellen bij het opvragen van nadere gegevens in bestaande gevallen (mits er geen aanwijzingen zijn). In het kader van de **(dubbele) zakelijkheidstoets** wordt gesteld dat het gegeven dat lening en rente binnen fiscale eenheid zonder de maatregelen niet als zodanig zichtbaar zouden zijn onvoldoende is. Het kabinet kiest op het punt van deze zogenoemde **interne leningen** voor zekerheid (dat wil zeggen: ter voorkoming van EU-rechtelijke problemen).
 9. In de memorie van toelichting was al een voorbeeld opgenomen met een lening binnen fiscale eenheid waarbij de crediteur voorvoegingsverliezen had en niet aan de compenserendeheffingstoets werd voldaan. In de nota is een voorbeeld uitgewerkt waarbij diezelfde crediteur verliezen lijdt in de fiscale-eenheidsperiode, *niet* voorafgaande aan het jaar waarin de schuld is aangegaan. In beginsel is dan sprake van (voldoende) compenserende heffing, tenzij de inspecteur slaagt in zijn tegenbewijs (waarbij de voorzienbaarheid van de verliezen een rol speelt).
 10. Om het MKB tegemoet te komen bevat het wetsvoorstel al een **overgangsmaatregel** voor de periode tot en met 31 december 2018, die inhoudt dat de spoedreparatie voor art. 10a Wet Vpb onder bepaalde voorwaarden niet geldt (inclusief een grens van € 100.000 per twaalf maanden en per fiscale eenheid). In de nota wordt aangegeven dat het permanent maken van deze regeling niet voor de hand ligt. Het verlengen van de termijn acht het kabinet ook niet nodig. Genoemde grens wordt bij een gebroken boekjaar tijdsevenredig bepaald, dus naargelang de dagen van het boekjaar vallen in het kalenderjaar 2018.
 11. De nota bevestigt dat de **winst van de fiscale eenheid wordt gecorrigeerd** met de 10a-rente die in aftrek zou zijn beperkt als er geen fiscale eenheid zou zijn geweest. Vervolgens kan verliesverrekening binnen fiscale eenheid plaatsvinden.

Art. 13 Wet Vpb (deelnemingsvrijstelling – onderworpenheidstoets)

12. In een fiscale eenheid bestaande uit fiscale beleggingsinstellingen (**fbi's**) is sprake van *onvoldoende* onderworpenheid.
13. Bij het bepalen van de heffingsgrondslag moet ook rekening worden gehouden met de resultaten van **transacties binnen fiscale eenheid** (met andere woorden: deze worden zichtbaar en moeten worden beoordeeld).
14. Indien een beleggingsdeelneming, tevens dochtermaatschappij, in enig jaar **passieve inkomsten** geniet – zoals vergoedingen voor het ter beschikking stellen van een schip – moet worden beoordeeld of met betrekking tot deze inkomsten sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing.

15. Uit de nota blijkt dat in ieder geval de volgende omstandigheden niet in de weg staan aan **voldoende** onderworpenheid:
- a) verschillen in fiscale consolidatie, etc., tenzij als gevolg van een stelselafwijking niet of onvoldoende belasting zou worden geheven. Volgens de nota zijn **stelselafwijkingen** niet aan de orde in binnenlandse situaties die onder de spoedreparatiemaatregel vallen. Dit geldt ook indien de winst van de fiscale eenheid op geconsolideerd niveau wordt vastgesteld op grond van het regime van de **tonnageregeling**;
 - b) horizontale en verticale **verliesverrekening** in een fiscale eenheid;
 - c) de omstandigheid dat de door een dochtermaatschappij verschuldigde vennootschapsbelasting wordt **geheven bij de moedermaatschappij**;
 - d) het feit dat een **boekwinst** die een dochter/deelneming zou maken op een binnen fiscale eenheid overgedragen activum niet tot uitdrukking komt in de winst van de fiscale eenheid.

Art. 13l Wet Vpb (renteafgrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

16. Onder verwijzing naar een recente rechtbankuitspraak waarin een beroep op de per-elementbenadering voor art. 13l Wet Vpb is toegekend, geeft het kabinet aan dat het niet meenemen van deze bepaling met de spoedreparatie zou leiden tot ongewenste uitholling. Het feit dat de bepaling per 1 januari 2019 komt te vervallen doet daar niet aan af. Tegen de genoemde uitspraak is hoger beroep ingesteld.
17. De **franchise** van € 750.000 moet per maatschappij worden toegepast.
18. Voor de toepassing van art. 13l Wet Vpb als ware er geen fiscale eenheid is de oorspronkelijke **verkrijgingsprijs** van de deelneming het uitgangspunt. Het zichtbaar worden van deelnemingsverhoudingen kan leiden tot een hoger **eigen vermogen** voor art. 13l Vpb en (dus) tot een lagere aftrekbeperking.
19. De staatssecretaris bevestigt dat bij een **juridische fusie** tussen een dochtermaatschappij en een moedermaatschappij met terugwerkende kracht tot en met het begin van het boekjaar, in dat jaar geen sprake is van een deelneming of onderlinge geldlening voor de toepassing van art. 13l Wet Vpb.
20. Bij een **gebroken boekjaar 2017/2018** wordt een berekening van de niet-aftrekbare 13l-rente gemaakt met én zonder fiscale eenheid, waarna een tijdsevenredige toerekening plaatsvindt.
21. Bij **samenloop** met de overnamerentebepaling van art. 15ad Wet Vpb geldt een verminderingsregeling voor de overnamerente (vergelijkbaar met de huidige regeling).
22. Ook de spoedreparatiemaatregel voor art. 13l Wet Vpb ziet op **interne leningen**.
23. **Vooroverleg** over toepassing van art. 13l Wet Vpb in situaties die niet het gevolg zijn van de spoedreparatiemaatregelen blijft mogelijk.

Art. 20a Wet Vpb (verliesverrekening bij wijziging van het belang)

24. Het kabinet zegt toe dat de spoedreparatiemaatregel voor art. 20a Wet Vpb slechts ziet op kwalificerende **belangwijzigingen van na 25 oktober 2017, 11.00 uur**.
25. De beperking van de verliesverrekening op grond van art. 20a Wet Vpb kan zien op onverrekende **verliezen** met betrekking tot de periode **voor 1 januari 2018**.

26. Het fiscale-eenheidsresultaat over het gebroken boekjaar 2017/2018 hoeft **niet** te worden **opgesplitst** (dit ziet niet op een belangwijziging van na 1 januari 2018).
27. Er geldt in het kader van de **verliestoerekening** een zo zelfstandig mogelijke resultaatberekening *binnen* de fictie van de fiscale eenheid, waarbij 'binnenjaarse' (horizontale) verliesverrekening voorgaat op de 'buitenjaarse' (verticale) verliesverrekening. Zelfstandig geleden verliezen die met winsten van andere gevoegde maatschappijen worden verrekend kunnen dus niet meer door art. 20a Wet Vpb worden getroffen. De spoedreparatiemaatregel wordt alleen toegepast als sprake is van nog te verrekenen verliezen op het niveau van de fiscale eenheid.
28. Wanneer een verlies van de fiscale eenheid uit enig jaar slechts gedeeltelijk is verrekend, moet het **deelverlies** van een maatschappij waar als gevolg van de spoedreparatiemaatregel de beperking van art. 20a Wet Vpb op van toepassing is, zo veel mogelijk historisch worden vastgesteld. Een dergelijk toegerekend verlies is voorts noch verrekenbaar met de aan die maatschappij toe te rekenen latere winst van de fiscale eenheid, noch met winsten van andere gevoegde maatschappijen.
29. De spoedreparatiemaatregel zal in de praktijk meestal zien op **wijzigingen** in het belang van de **moedermaatschappij**, maar kan bijvoorbeeld ook een wijziging in het belang in de topmaatschappij van een zusjes-fiscale eenheid betreffen.

Diversen

30. De staatssecretaris geeft aan dat doen alsof er geen fiscale eenheid is, impliceert dat de betreffende bepalingen moeten worden toegepast alsof er *nooit* een fiscale eenheid is geweest (**geen temporele beperking**). Er is ook **geen** sprake van een (fictieve) **ontvoeging**.
31. Uit de nota blijkt onder meer dat voor toepassing van art. 10a en art. 13l Wet Vpb de rente zo nodig eerst moet worden '**verzakelijkt**' (op grond van art. 8b Wet Vpb). Dit geldt ook voor een (onzakelijke) **renteloze lening**.
32. Vooruitlopend op de wijziging van regelgeving keurt de staatssecretaris voor **fbi's** goed dat de hoogte van de uitdelingsverplichting wordt berekend *zonder* toepassing van de spoedreparatiemaatregelen.
33. Wanneer rente door de spoedreparatiemaatregel niet in aftrek komt (de nota noemt hierbij art. 10a Wet Vpb), dan verhoogt dit onder omstandigheden ook de winst voor de **objectvrijstelling** voor buitenlandse ondernemingswinsten.

Tot slot

Wij houden u uiteraard van het vervolg op de hoogte. Mocht u vragen hebben of willen overleggen, bijvoorbeeld over of een bestaande fiscale eenheid, overname- of financieringsstructuur onder de spoedreparatiemaatregelen wel in stand moet worden gelaten, neemt u dan gerust contact op met uw adviseur bij Meijburg & Co.

Meijburg & Co
november 2018

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de

totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.