

## **Wettelijke voorstellen aanscherping verliesverrekening Vpb en Baangerelateerde Investeringskorting bij de Tweede Kamer ingediend**

Op 5 oktober 2020 heeft het kabinet een tweetal nota's van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2021 bij de Tweede Kamer ingediend. Deze nota's waren op Prinsjesdag al aangekondigd (zie [onze eerdere berichtgeving](#)). Hieronder gaan wij nader in op deze voorstellen.

### **1. Aanscherping verliesverrekening**

De eerste nota van wijziging bevat het voorstel van het kabinet om de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2022 te beperken. Dit voorstel is rechtstreeks afkomstig uit het rapport van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals, ook wel de commissie-Ter Haar genoemd (zie [onze eerdere berichtgeving](#)).

De beperking van de verliesverrekening is erop gericht te voorkomen dat bedrijven met winstgevendende activiteiten in Nederland jaren achter elkaar geen vennootschapsbelasting betalen door bijvoorbeeld grote verliezen uit het verleden. Om die reden en ten behoeve van een meer geleidelijke verliesverrekening en daardoor stabielere belastingontvangst, stelt het kabinet voor om de omvang van de in een winstjaar in aanmerking te nemen verliezen te beperken. Verliezen zullen nog slechts *volledig* voorwaarts en achterwaarts verrekenbaar zijn tot een bedrag van € 1 miljoen aan belastbare winst per jaar. Tot een bedrag van € 1 miljoen zijn verliezen dus altijd verrekenbaar met een winstjaar. Bij een hogere jaarwinst dan € 1 miljoen kan een resterend verlies slechts worden verrekend met 50% van die hogere belastbare winst van dat jaar.

Deze verliesverrekeningstemporisering wordt voorgesteld in combinatie met een in de tijd onbeperkte voorwaartse verliesverrekening, waar nu nog een carry-forwardtermijn van zes jaar geldt. De termijn voor achterwaartse verliesverrekening, carry-back, is en blijft één jaar.

De temporisering leidt ertoe dat sterk winstgevendende bedrijven al snel vennootschapsbelasting zijn verschuldigd zodra ze na een verliesperiode weer winstgevend worden, en draagt bij aan een ondergrens in de vennootschapsbelasting. Een dergelijk systeem wordt ook door diverse andere landen gehanteerd, waaronder Duitsland en Frankrijk.

De gecombineerde maatregel geldt alleen voor (binnenlandse en buitenlandse) belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting en uitdrukkelijk niet voor ondernemers in box 1 en aanmerkelijkbelanghouders in box 2 van de inkomstenbelasting.

#### *Overgangsrecht*

Van groot belang is dat de voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de onbeperkte voorwaartse verliesverrekening van toepassing zullen zijn op alle verrekenbare verliezen die ontstaan vanaf 1 januari 2022 of die ultimo 2021 nog voorwaarts verrekenbaar zijn. Het kabinet acht dat gerechtvaardigd omdat deze wijzigingen zowel begunstigend als beperkend zijn voor belastingplichtigen. Dit overgangsrecht betekent dat verliezen die

zijn geleden in boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2013 en die ultimo het boekjaar dat is aangevangen op of na 1 januari 2021, nog niet zijn verrekend, onbepert voorwaarts verrekenbaar zullen worden en niet verdampen. Die oude verliezen kunnen worden verrekend met belastbare winsten over boekjaren die aangevangen op of na 1 januari 2022. Wel geldt ook voor de verrekening van deze verliezen de nieuwe systematiek, dus bij verrekening met belastbare winsten van 2022 en latere jaren kan per jaar maximaal worden verrekend tot een bedrag ter grootte van € 1 miljoen en de helft van de belastbare winst over dat jaar, voor zover die meer bedraagt dan € 1 miljoen.

Nog maar met ingang van 2019 is de voorwaartse verliesverrekeningstermijn in de vennootschapsbelasting teruggebracht van negen naar zes jaar. In dat verband is nu nog overgangsrecht van kracht met betrekking tot de *volgorde* van verrekening van de verliezen over 2019 en 2020. In verband met de voorgestelde onbeperte voorwaartse verliesverrekening komt dit overgangsrecht te vervallen.

#### *Geen onderscheid soort verliezen*

In de voorgestelde maatregel wordt geen onderscheid gemaakt naar het soort verliezen. De versoepeling en aanscherping zullen dus bijvoorbeeld ook gelden voor houdster- en financieringsverliezen die onder de overgangsregeling van de per 1 januari 2019 afgeschafte houdsterverliesregeling vallen. De voorgestelde beperking werkt echter niet door naar de Mijnbouwwet. Voor de goede orde merken wij op dat de nieuwe systematiek niet anders is indien en voor zover verliezen worden veroorzaakt door geclaimde liquidatieverliezen.

#### *Flankerende maatregelen*

De nota bevat een aantal flankerende maatregelen. Zo hebben de wijzigingen ook gevolgen voor de verrekening van zogenoemde latente liquidatieverliezen in de situatie dat een maatschappij die wordt opgenomen in een fiscale eenheid een deelneming houdt ten aanzien waarvan sprake is van een dergelijk verlies. Ook in dat verband worden zowel de versoepeling als de aanscherping doorgevoerd.

## **2. Baangerelateerde Investeringskorting**

De tweede nota van wijziging ziet op de Baangerelateerde Investeringskorting (BIK). Door middel van de BIK wil het kabinet bedrijven stimuleren om investeringen te doen en banen te behouden. Als bedrijven een investering doen, bijvoorbeeld door middel van de aankoop van een nieuwe machine, ontvangen zij een korting die ze kunnen verrekenen via de loonheffing in de vorm van een afdrachtvermindering.

De BIK-afdrachtvermindering bedraagt per kalenderjaar 3% voor investeringsbedragen tot en met € 5.000.000 en voor bedragen daarboven 2,44%. De BIK-regeling geldt voor twee jaar, 2021 en 2022. Het totale budget voor deze regeling is € 2 miljard per jaar. Indien blijkt dat het beschikbare budget van € 2 miljard voor 2021 (fors) wordt overschreden of onderschreden, kan dat aanleiding zijn om de parameters van de BIK voor het jaar 2022 dienovereenkomstig aan te passen (naar boven of naar beneden).

Een wijziging van de parameters voor het jaar 2022 zal uiterlijk op 15 december 2021 bekend worden gemaakt.

#### *Voorwaarden*

Om in aanmerking te komen voor de BIK-afdrachtvermindering moet aan een aantal voorwaarden worden voldaan:

- Er moet sprake zijn van een BIK-inhoudingsplichtige. Dit is een natuurlijk persoon die of een lichaam dat inhoudingsplichtig is voor de loonbelasting en tevens belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Stichtingen zonder onderneming, vrijgestelde (zorg)instellingen, fiscale beleggingsinstellingen en ondernemers zonder personeel kwalificeren niet voor de BIK.
- Er dient sprake te zijn van een of meerdere baangerelateerde investeringen. Dat is, kort gezegd, het geval indien verplichtingen zijn aangegaan ter zake van de aanschaf van een niet eerder, door niemand gebruikt bedrijfsmiddel. De investeringsverplichting moet ook drukken op de BIK-inhoudingsplichtige of de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting (zie hierna). Voortbrengings- en verbeterkosten kwalificeren niet voor de BIK.
- Omdat een koppeling is gemaakt met het begrip 'investeren' zoals dat geldt voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA), zijn bepaalde investeringen uitgesloten. Daarbij valt te denken aan investeringen:
  - in woonhuizen, grond en dieren;
  - in personenauto's die niet bestemd zijn voor beroepsvervoer;
  - in bedrijfsmiddelen die bestemd zijn voor de verhuur;
  - waarvoor verplichtingen worden aangegaan tegenover personen die behoren tot hetzelfde huishouden en bepaalde bloed- en aanverwanten.
- Tevens zijn bedrijfsmiddelen waarvan het investeringsbedrag minder bedraagt dan € 1.500 per bedrijfsmiddel uitgesloten.
- De verplichting ter zake van de investering dient op of na 1 oktober 2020, maar voor 31 december 2022, te zijn aangegaan. De belastingplichtige moet dit aannemelijk kunnen maken (bijvoorbeeld door middel van een getekend contract).
- De investeringen moeten, met een laatste betaling in 2021 respectievelijk 2022, volledig zijn betaald en binnen zes maanden na volledige betaling in gebruik zijn genomen.
- De BIK-inhoudingsplichtige moet elektronisch een aanvraag doen voor afgifte van een BIK-verklaring. Deze BIK-verklaring zal door de Rijksdienst voor ondernemend Nederland (RVO) worden afgegeven namens de minister van Economische Zaken en Klimaat. De aanvraag moet uiterlijk worden ingediend binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de laatste betaling voor de baangerelateerde investering heeft plaatsgevonden. Voor het eerst kan per 1 september 2021 een aanvraag worden ingediend.
- In elke aanvraag dient voor ten minste € 20.000 aan BIK-investeringen te worden opgenomen (doelmatigheidsdrempel).

- Per kwartaal kan maximaal één aanvraag worden gedaan en per kalenderjaar maximaal vier. Op basis van de afgegeven BIK-verklaring kan de korting op de in dat kalenderjaar af te dragen loonheffing worden toegepast.

#### *Uitwerking in de loonaangifte*

De BIK-afrachtvermindering kan met ingang van het aangiftetijdvak waarin de BIK-verklaring is gedagtekend worden verrekend met de af te dragen loonheffing, maar niet verder dan tot nihil. Indien een resterend bedrag aan BIK-afrachtvermindering resteert, kan dit in de volgende maand worden verrekend gedurende het kalenderjaar waarin de BIK-verklaring is afgegeven.

Indien aan het eind van het kalenderjaar een nog niet verrekend bedrag aan BIK-afrachtvermindering resteert, kan dit – via een correctiebericht – worden verrekend met de loonheffing van een aangiftetijdvak dat eerder is geëindigd in het kalenderjaar waarin de BIK-verklaring is gedagtekend.

Inhoudingsplichtigen kunnen met ingang van 2022 in de loonaangifte gebruikmaken van de rubriek BIK-afrachtvermindering. Tot die tijd dienen inhoudingsplichtigen de rubriek afdrachtvermindering zeevaart te gebruiken voor de toepassing van de BIK-afrachtvermindering.

De BIK-inhoudingsplichtige aan wie een BIK-verklaring is afgegeven, dient een ingerichte administratie bij te houden omtrent de baangerelateerde investeringen die in dit kader zijn aangegaan. Indien blijkt dat ten onrechte of voor een onjuist bedrag aan BIK-afrachtvermindering is afgegeven of aangevraagd, kan een correctie-BIK-verklaring worden afgegeven. Daarnaast kunnen bestuurlijke boetes worden opgelegd ter hoogte van maximaal € 100.000 of, indien dit meer is, 20% van het in de BIK-verklaring als afdrachtvermindering vastgestelde bedrag.

#### *Fiscale eenheid*

Indien verschillende inhoudingsplichtigen deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, kan een BIK-verklaring slechts door een van die inhoudingsplichtigen worden aangevraagd (de aangewezen BIK-inhoudingsplichtige). In de aanvraag kunnen baangerelateerde investeringen worden opgenomen van alle maatschappijen binnen de fiscale eenheid. De aangewezen BIK-inhoudingsplichtige deelt het aan te vragen bedrag aan BIK-afrachtvermindering in de aanvraag toe aan de andere inhoudingsplichtigen die deel uitmaken van de fiscale eenheid. Als de aangewezen BIK-inhoudingsplichtige geen toedeling aangeeft, wordt het bedrag aan BIK-afrachtvermindering volledig aan de aangewezen BIK-inhoudingsplichtige toegekend.

#### *Afschrijving en andere investeringsfaciliteiten niet beïnvloed door BIK*

De BIK-afrachtvermindering is een aanvulling op de reeds bestaande stimuleringsregelingen, zoals de energie-investeringsaftrek (EIA), de milieu-investeringsaftrek (MIA), de KIA en de vervroegde afschrijving milieu-investeringen (VAMIL), en kan samenlopen met deze regelingen. Expliciet wordt ook bepaald dat het

bedrag van de BIK niet behoort tot de aanschaffingskosten, zodat de afschrijving en investeringsfaciliteiten kunnen worden benut alsof er geen BIK zou zijn genoten. Zonder een dergelijke bepaling zou de BIK mogelijk als objectsubsidie moeten worden aangemerkt.

#### *Staatssteun?*

De Raad van State heeft de wetgever aangeraden om de regeling aan te melden bij de Europese Commissie om uit te sluiten dat sprake is van verboden staatssteun. Volgens dit adviescollege kan door de gestelde voorwaarden mogelijk sprake zijn van selectieve bevoordeling van bepaalde bedrijven. Volgens het kabinet is de BIK echter een generieke belastingmaatregel en is dus geen sprake van verboden staatssteun. Het kabinet zal de BIK dan ook niet aanmelden in Brussel.

### **3. Commentaar Meijburg & Co**

De BIK zal voor veel inkomsten- of vennootschapsbelastingplichtige ondernemingen een welkome bijdrage leveren aan hun investeringen. Wat opvalt, is dat een deel van de ondernemingen niet of nauwelijks kan profiteren van deze stimuleringsmaatregel omdat de maatregel alleen geldt voor investeringen in bedrijfsmiddelen, en bovendien niet alle soorten bedrijfsmiddelen kwalificeren voor de maatregel. Verder roept de BIK veel technische vragen op. Ook springt in het oog dat een aanvraag voor een afdrachtvermindering op grond van de BIK pas plaats kan vinden vanaf 1 september 2021. Ook is lang niet duidelijk wat de gevolgen zijn bij voeging in een fiscale eenheid (of ontvoeging), of bij een juridische fusie of splitsing.

Verliesverrekening wordt in veel gevallen complexer en de nieuwe regels zorgen voor meer verschillen tussen ondernemen in een eenmanszaak of een bv. Ruwweg kan dit ook leiden tot meer verschillen tussen grote en kleine ondernemingen. Tel daarbij op dat door de coronacrisis (eerder) veel verliezen ontstaan en de grotere ondernemingen ook nog te maken krijgen met een beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling (zie [onze eerdere berichtgeving](#)), dan is duidelijk dat verliesverrekening in de vennootschapsbelasting de komende tijd hoog op de agenda zal (moeten) staan.

#### *Vervolg*

Vandaag, 6 oktober 2020, zal de BIK worden besproken door de Vaste commissie voor Financiën in de Tweede Kamer. Allereerst via een technische briefing, later op de dag gevolgd door een hoorzitting/rondetafelgesprek.

Mocht u naar aanleiding van het voorgaande vragen hebben, dan staan de Meijburgadviseurs u graag bij met hun expertise om de fiscale en financiële gevolgen van de nota's van wijziging te bespreken. Wij houden u uiteraard van het vervolg van de ontwikkelingen op de hoogte.

*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.*