



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 7 november 2016

Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het conceptbesluit tot wijziging van het besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente en het besluit fiscale eenheid 2003

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het conceptbesluit tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen. In dit conceptbesluit stelt de staatssecretaris voor om het Besluit fiscale eenheid 2003 te wijzigen alsmede het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente. De Orde waardeert het zeer dat het Conceptbesluit is voorgelegd aan de Tweede Kamer.

In onderstaand commentaar treft u de opmerkingen dienaangaande van de Orde aan. Hierbij hebben wij de onderverdeling van het conceptbesluit aangehouden. Het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente wordt voor de leesbaarheid aangeduid als ‘Besluit deelnemingsrente’.

I. De voorgestelde wijzigingen van het Besluit fiscale eenheid 2003

Art. 2 Aandeel met bijzondere rechten

De voorgestelde wijziging strekt ertoe dat de in art. 2 Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen versoepeling van de bezitsei voor situaties waarin het aandelenkapitaal in diverse soorten aandelen is verdeeld, ook geldt ten aanzien van de in het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen nieuwe fiscale-eenhedenvarianten, de moeder-kleindochter fiscale eenheid en de zuster-fiscale eenheid. De Orde merkt op dat de toelichting hierbij alleen de zuster-fiscale eenheid expliciet noemt. Volgens de Orde bestrijkt de gewijzigde tekst van de bepaling echter

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat. 1

tevens het aandelenbezit dat de moedermaatschappij (of een dochtermaatschappij) in een moeder-kleindochter fiscale eenheid heeft in de tussenmaatschappij. De Orde vraagt of de staatssecretaris dit kan bevestigen? Tevens vraagt de Orde of de staatssecretaris kan bevestigen dat het aandelenbezit dat de tussenmaatschappij in de (klein)dochtermaatschappij tevens onder de gewijzigde tekst van art. 2 Besluit fiscale eenheid 2003 valt? Het kan volgens de Orde niet de bedoeling zijn dat geen moeder-kleindochter fiscale eenheid kan worden aangegaan tussen een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij via een tussenmaatschappij, als een derde bijvoorbeeld één prioriteitsaandeel in de tussenmaatschappij heeft. De Orde vraagt of de staatssecretaris dit punt kan verduidelijken en zo nodig kan voorzien in een aanpassing van de voorgestelde tekst.

De Orde maakt de gelegenheid gebruik om te wijzen op het (mogelijke) gebrek in art. 2 Besluit fiscale eenheid 2003 dat door R.P.C. Cornelisse is gesignaleerd in NTFR 2013/291. De Orde is van mening dat de onderhavige wijziging van het Besluit fiscale eenheid 2003 de uitgelezen kans is om de tekst van art. 2 Besluit fiscale eenheid 2003 meer in overeenstemming te brengen met de (kennelijke) bedoeling daarvan.

Art. 3 Niet naar Nederlands recht opgerichte lichamen vergelijkbaar met naar Nederlands recht opgerichte lichamen

De Orde constateert dat de in art. 3 Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen vereisten voor gelijkshakeling van een niet naar Nederlands recht opgericht lichaam met een naar Nederlands recht opgerichte NV of BV ook gaan gelden voor een topmaatschappij en/of een tussenmaatschappij. In verband hiermee is de in art. 3 Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen onderworpenheidstoets vervallen. Als de Orde het goed ziet, heeft dit tot gevolg dat aan een buitenlands belastingplichtige gevoegde maatschappij in het geheel geen onderworpenheidseis meer wordt gesteld, nu de vereisten voor voeging van een buitenlandse belastingplichtige entiteit in art. 15 lid 8 Wet vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet vpb 1969) eveneens geen onderworpenheidseis voor dergelijke entiteiten omvatten. Dat is naar de mening van de Orde opmerkelijk, aangezien in het voorgestelde art. 15 lid 5 onderdeel b Wet vpb 1969 alsmede het voorgestelde art. 15 lid 6 Wet vpb 1969 (door verwijzing naar het genoemde onderdeel b) voor kwalificatie als een tussenmaatschappij respectievelijk een topmaatschappij verlangen dat het desbetreffende lichaam in Nederland aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen zou zijn geweest bij een vestigingsplaats in Nederland. Mogelijk is besloten om af te zien van een vergelijkbare onderworpenheidstoets, omdat de in art. 3 Besluit fiscale eenheid 2003 resterende vereisten zodanig zijn dat een dergelijk naar buitenlands recht opgericht lichaam altijd aan deze nieuwe onderworpenheidseis zal voldoen? Als dat de gedachte is, ziet de Orde niet in waarom de onderworpenheidseis ten aanzien van de topmaatschappij en de tussenmaatschappij niet ook kunnen vervallen. De (resterende) voorwaarden die in art. 3 Besluit fiscale eenheid 2003 worden gesteld, gelden immers ook voor de tussenmaatschappij en de topmaatschappij. De Orde verzoekt om opheldering ten aanzien van dit punt en om eventuele stroomlijning van de onderworpenheidseis in beide situaties door aanpassing van art. 15 Wet vpb 1969.

Art. 5 Moedermaatschappij opgericht bij aangaan fiscale eenheid; door fiscale eenheid in de loop van een boekjaar opgerichte dochtermaatschappij; boekjaar te voegen dochtermaatschappij valt statutair nog niet samen met boekjaar moedermaatschappij

De Orde stelt het zeer op prijs dat de praktische regeling voor voeging van een dochtermaatschappij met een afwijkend boekjaar nu wordt geherintroduceerd. De Orde geeft in overweging hieraan formele terugwerkende kracht te verlenen, zodat de praktijk er reeds gebruik van kan maken.

Art. 17 Splitsing van dochtermaatschappijen binnen fiscale eenheid

De Orde begrijpt de noodzaak tot beperking van de mogelijkheid van een geruisloze splitsing van een dochtermaatschappij binnen de fiscale eenheid tot het vermogen dat in het kader van de splitsing binnen de consolidatie blijft. In voorkomende situaties kan het zijn dat het door de buitenlandse belastingplichtige dochtermaatschappij verkregen vermogen deels tot het hoofdhuisvermogen en deels tot de Nederlandse vaste inrichting gaat behoren. Het is de Orde niet duidelijk of in een dergelijke situatie geruisloze splitsing kan plaatsvinden voorzover de verkregen vermogensbestanddelen tot de vaste inrichting gaan behoren. De voorgestelde tekst van art. 17, eerste lid, Besluit fiscale eenheid 2003 en de toelichting lijken van een alles of niets-benadering uit te gaan. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit punt op te klaren en, indien nodig, mogelijk te maken dat een geruisloze splitsing kan plaatsvinden voorzover de vermogensbestanddelen tot de Nederlandse (fictieve) vaste inrichting gaan behoren. Eenzelfde opmerking plaatste de Orde bij de aanpassing van art. 18, eerste lid, Besluit fiscale eenheid 2003.

De Orde vraagt zich af of het gebruik van het woord “*of*” in het voorgestelde art. 17, zevende lid, Besluit fiscale eenheid 2003 juist is. Hierdoor kunnen de daarin opgenomen aftrekbeperkingen niet naast elkaar worden toegepast, wat in voorkomende situaties wel de bedoeling zal zijn. Deze opmerking geldt ook voor het voorgestelde art. 18 lid 7 Besluit fiscale eenheid 2003.

Art. 38 Belang in tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is

De Orde verzoekt in te gaan op de opmerking van H. Lohuis in NTFR 2016/2554. Lohuis merkt op dat sprake is van een doublure, omdat bij onzakelijk handelen tussen de kleindochtermaatschappij en de moedermaatschappij reeds een dividenduitkering dient te worden aangenomen op grond van art. 13d lid 3 Wet vpb 1969.

Art. 38a Belang in tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is

De Orde merkt op dat art. 38a Besluit fiscale eenheid 2003 een uitgebreide en zeer complexe regeling bevat voor situaties waarin het belang in de tussenmaatschappij als een niet-kwalificerende beleggingsdeelneming is aan te merken. Hoewel de Orde de (formele) noodzaak van deze regeling, mede gelet op het hiermee overeenkomende art. 36 Besluit fiscale eenheid 2003, inziet, toont de voorgestelde regeling naar de mening van de Orde aan dat de fiscale eenheid zijn positiefrechtelijke fijnmazigheidsmaximum heeft bereikt, zo niet overschreden. De Orde meent dat de situatie waarop het voorgestelde art. 38a Besluit fiscale eenheid 2003 ziet, zich niet snel zal voordoen. Desalniettemin heeft de Orde enkele vragen over deze bepaling.

Art. 38a lid 6 Besluit fiscale eenheid 2003 regelt dat voor de vaststelling van de positieve voordelen van de dochtermaatschappij (waarvoor vervolgens de ‘vrijstelling’ van art. 38a lid 3

Besluit fiscale eenheid 2003 geldt) het bestaan van de fiscale eenheid volledig dient te worden genegeerd. In de toelichting is opgemerkt dat hierdoor rekening moet worden gehouden met interne transacties, onafhankelijk van de vraag of de winst bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. De Orde vraagt zich af of art. 38a lid 6 Besluit fiscale eenheid 2003 tevens geldt voor de vaststelling van de negatieve voordelen in art. 38a lid 4 Besluit fiscale eenheid 2003, nu het voorgestelde zesde lid niet verwijst naar het vierde lid. Als het antwoord van de staatssecretaris hierop ontkennend luidt, vraagt de Orde naar de reden van dit onderscheid.

Om de dubbele claim op stille reserves die in de dochtermaatschappij op het voegingstijdstip aanwezig te zijn, te behouden regelt art. 38a Besluit fiscale eenheid 2003 een afrekening over de stille reserves bij voeging van een dochtermaatschappij via een tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is. In art. 38a lid 2 Besluit fiscale eenheid 2003 wordt vervolgens daaraan een optionele doorschuifregeling gekoppeld. Ingeval men gebruik maakt van de doorschuifregeling, is het de bedoeling dat de dubbele claim later wordt afgerekend. De eerstgenoemde claim zou dan bij vervreemding van het desbetreffende vermogensbestanddeel door de dochtermaatschappij moeten worden afgerekend en de tweede claim vervolgens bij (door)uitdeling van de gerealiseerde voordelen aan de moedermaatschappij. Hierin zou art. 38a lid 3 tweede volzin Besluit fiscale eenheid 2003 volgens de toelichting moeten voorzien. Daarin is geregeld dat bedoelde ‘vrijstelling’ voor dooruitgedeelde winsten van de gevoegde dochtermaatschappij niet geldt tot het bedrag van de doorgeschoven stille reserves. De Orde vraagt zich af of deze bepaling niet leidt tot vervroegde heffing over de dividenduitkering geput uit operationele winsten van de dochtermaatschappij? Bij een verzoek als bedoeld in art. 38a lid 2 Besluit fiscale eenheid 2003 kan immers de vrijstelling van art. 38a lid 3 Besluit fiscale eenheid 2003 tot het bedrag van de stille reserves niet worden toegepast. Of moet de bepaling zo worden uitgelegd dat de mogelijkheid bestaat om aannemelijk te maken dat de dividenduitkering geen verband houdt met de stille reserves? De Orde verzoekt om verduidelijking dienaangaande.

Art. 41 Voorzetting fiscale eenheid in andere situaties dan zetelverplaatsing

Naar de mening van de Orde zou echter in art. 41 Besluit fiscale eenheid 2003 dan wel in een beleidsbesluit een mogelijkheid van geruisloze voortzetting van een moeder-kleindochter fiscale eenheid dienen te worden geregeld ingeval van verkoop van de aandelen die de topmaatschappij in de gevoegde moedermaatschappij alsmede de dochtermaatschappijen houdt, terwijl de koper wederom als topmaatschappij kan functioneren. Naar de mening van de Orde is de opvatting van de staatssecretaris op dit punt te star. Er zijn geen praktische noch principiële fiscale redenen te bedenken waarom de verkoop van alle aandelen in een zuster-fiscale eenheid tot verbreking van deze fiscale eenheid zou moeten leiden. Van misbruik kan naar de mening van de Orde geen sprake zijn. De door de staatssecretaris voorgespiegelde gunstigere behandeling van een zuster-fiscale eenheid ten opzichte van een reguliere fiscale eenheid is naar de mening van de Orde relatief. Het hangt immers af van het perspectief dat men hierbij inneemt. Als de opvatting wordt aangehangen dat niet de topmaatschappij, maar de gekozen moedermaatschappij het beste vergelijkbaar is met een gewone moedermaatschappij in een reguliere fiscale eenheid, is geen sprake van een verschillende behandeling. In de praktijk zal de opvatting van de staatssecretaris ertoe leiden dat bij een voorgenomen verkoop van een zuster-fiscale eenheid ter voorkoming van een verbreking eerst de dochtermaatschappijen onder de (gekozen) moedermaatschappij moeten worden gehangen,

alvorens de aandelen in de gekozen moedermaatschappij te vervreemden. Dit zal wederom gepaard gaan met administratieve lasten en advieskosten, welke kunnen worden vermeden als de staatssecretaris een meer pragmatische houding inneemt en dit probleem bij voorbaat in het Besluit fiscale eenheid 2003 dan wel in de beleids sfeer oplost.

II. De voorgestelde wijzigingen van het Besluit deelnemingsrente

Art. 6 Fiscale eenheid

Voorgesteld wordt om in art. 6 lid 1 Besluit deelnemingsrente te bepalen dat de daarin opgenomen regeling voor de vaststelling van de verkrijgingsprijs van een deelneming van de te voegen dochtermaatschappij niet geldt als het gaat om een dochtermaatschappij die via een tussenmaatschappij wordt gehouden. De Orde vraagt of kan worden bevestigd dat deze regeling eveneens niet van toepassing is in de context van een zogenaamde zuster-fiscale eenheid, nu in deze situatie evenmin sprake is van een zogenaamd goodwill gat. De Orde merkt op dat de zuster-fiscale eenheid niet expliciet aan de orde is in het voorgestelde art. 6 lid 1 Besluit deelnemingsrente en vraagt zich af of dat wel het geval zou moeten zijn.

Art. 7 Samenloop met aftrekbeperking overnameholdings

De voorgestelde wijziging van art. 7 Besluit deelnemingsrente behelst de samenloop van art. 15ad Wet vpb 1969 met art. 131 Wet vpb 1969 ingeval van een moeder-kleindochter fiscale eenheid. Uit de toelichting blijkt dat de staatssecretaris van mening is dat art. 15ad Wet vpb 1969 tevens van toepassing is op een schuld van de moedermaatschappij (van een dergelijke fiscale eenheid) die is aangewend voor de verwerving van de tussenmaatschappij, waarna een moeder-kleindochter fiscale eenheid tot stand is gekomen tussen de moedermaatschappij en de door de tussenmaatschappij gehouden dochtermaatschappij. De Orde vermoedt dat de staatssecretaris van mening is dat dit reeds volgt uit de bestaande tekst van art. 15ad lid 1 Wet vpb 1969, met name de woorden 'direct of indirect verband houden' daarin. In het kader van de rechtszekerheid acht de Orde het aan te bevelen om de (beoogde) toepasselijkheid van art. 15ad Wet vpb 1969 op een dergelijke lening expliciet neer te leggen in de tekst van die bepaling. De situatie dat rechtzoekenden dit zouden moeten lezen in de toelichting bij het onderhavige besluit acht de Orde uit rechtszekerheidsoverwegingen niet opportuun.

De Orde verzoekt u om de staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor aangegeven punten.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs


drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.