

De vennootschapsbelasting op de schop (2)

Inleiding

Op 19 februari 2004 kondigde staatssecretaris Wijn een herziening van de vennootschapsbelasting aan.¹ Op 29 april 2005 verscheen vervolgens de nota 'Werken aan Winst' (hierna: de Nota), waarin de contouren van de herziening werden beschreven. Op 24 mei 2006 is het Wetsvoorstel 'Werken aan Winst' (hierna: het Wetsvoorstel) verschenen.² Zoals verwacht bevat het Wetsvoorstel veel elementen uit de Nota. Het Wetsvoorstel zal uiteindelijk uitmonden in wetgeving die op 1 januari 2007 in werking moet treden.

Voor de redenen van de herziening en de belangrijkste plannen uit de Nota wordt verwezen naar mijn bijdrage in nummer 7/8 van 2005 van dit tijdschrift. In deze bijdrage zal ik ingaan op de belangrijkste voorstellen uit het Wetsvoorstel. De budgettaire aspecten en de verdelingsaspecten van het Wetsvoorstel zullen in deze bijdrage onbesproken blijven.

Verlaging tarieven vennootschapsbelasting

In het Wetsvoorstel wordt voorgesteld om het reguliere tarief van de vennootschapsbelasting dat momenteel 29,6% bedraagt, per 1 januari 2007 te verlagen naar 25,5%. Om het midden- en kleinbedrijf (MKB) extra te laten profiteren van de tariefsverlaging wordt voorgesteld het tarief in de eerste schijf te verlagen van 25,5% naar 20%. Verder wordt de eerste schijf verlengd van EUR 22.689 naar EUR 25.000. Daarnaast zal er een tweede schijf worden geïntroduceerd met een tarief van 23,5%. Dit tarief wordt toegepast over de belastbare winst van EUR 25.000 tot en met EUR 60.000.

In het Wetsvoorstel wordt opgemerkt dat een verdere verlaging van het reguliere tarief van de vennootschapsbelasting op dit moment onwenselijk is met het oog op buitenlandse CFC-wetgeving. CFC-wetgeving zorgt ervoor dat winst van een laagbelaste passieve buitenlandse dochter wordt toegerekend aan en belast bij de buitenlandse moedermaatschappij. Wanneer het reguliere tarief wordt verlaagd naar 25% of minder, loopt de buitenlandse moeder van de Nederlandse dochter een groter risico om door deze wetgeving te worden getroffen.

In de Nota werd nog aangekondigd dat het reguliere tarief van de vennootschapsbelasting in 2007 27,4% zou gaan bedragen. Dat tot een verdere verlaging is besloten wekt geen verbazing, nu er in Europa momenteel een algemene

1. De herzieningsplannen werden aangekondigd tijdens het gastcollege van staatssecretaris Wijn aan de Vrije Universiteit van Amsterdam. De toespraak van de staatssecretaris is te vinden op www.minfin.nl.
2. Zie www.minfin.nl.

tendens tot tariefsverlaging is waar te nemen. Verder valt, gezien de geschetste problematiek ten aanzien van CFC-wetgeving, op dat de tarieven in de eerste twee schijven van de vennootschapsbelasting minder dan 25% zullen gaan bedragen.

De MKB-winstvrijstelling

Het Wetsvoorstel laat de hoogte van de tarieven in de inkomstenbelasting ongemoeid. Het resultaat daarvan is dat de winst van een onderneming, gedreven in de vorm van een eenmanszaak, in 2007 maximaal tegen 52% zal worden belast.

Wanneer de onderneming in de vorm van een BV wordt gedreven, zal de winst in 2007 tegen maximaal 25,5% vennootschapsbelasting en bij uitdeling tegen 25% inkomstenbelasting worden belast. Deze heffingen leveren een gecombineerde maximale belastingdruk van 44,1% op. Om de fiscale vlucht van de eenmanszaak naar de BV te voorkomen wordt voorgesteld om 10% van de belastbare winst van de inkomstenbelastingplichtige ondernemer vrij te stellen van belastingheffing. Voorwaarde is wel dat wordt voldaan aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek. Door de MKB-winstvrijstelling zal de maximale heffing in de inkomstenbelasting van 52% worden gereduceerd tot 46,8%.

De optionele octrooiabox

Ondanks de lage prioriteit die in de Nota wordt gegeven aan de introductie van een octrooiabox, is onder druk van de Tweede Kamer en het bedrijfsleven voorgesteld om een octrooiabox in de vennootschapsbelasting te introduceren. Belastingplichtigen krijgen dan de mogelijkheid om ten aanzien van ieder zelfontwikkeld immaterieel activum te opteren voor de octrooiabox. Voorwaarde is wel dat voor het activum een (buitenlands) octrooi is verleend, dat het activum voldoet aan de winsttoets, en dat het activum niet reeds vóór 1 januari 2007 is geactiveerd. De winsttoets houdt in dat de winst van de belastingplichtige voor minstens 30% haar oorzaak dient te vinden in de aan de belastingplichtige verleende octrooien.

Opname van een kwalificerend activum in de octrooiabox leidt ertoe dat de gemaakte voortbrengingskosten van dit activum worden geactiveerd. Zijn deze kosten in eerdere jaren ten laste van de fiscale winst gebracht, dan worden deze kosten als gevolg van de activering in het reguliere tarief (maximaal 25,5%) van de vennootschapsbelasting betrokken. De winst (opbrengsten toerekenbaar aan het kwalificerende activum minus afschrijvingen en eventuele andere kosten) die toerekenbaar is aan het kwalificerende activum, wordt belast tegen een effectief vennootschapsbelastingtarief van 10%. De voordelen die bij de belastingplichtige in totaal in de loop der jaren in de octrooiabox kunnen vallen, bedragen maximaal vier keer het totaal van de geactiveerde voortbrengingskosten.

De octrooiabox is toegankelijk voor elke vennootschapsbelastingplichtige onderneming, zonder territoriale beperkingen en op objectieve gronden. De gedachte van het Ministerie van Financiën is dat de octrooiabox onder deze voorwaarden niet kwalificeert als door het EG-recht verboden staatssteun. Ter vergroting van de rechtszekerheid omtrent deze zienswijze wordt nog nader van gedachten gewisseld met de Europese Commissie.

Nu in 2007 fiscaal tegen maximaal 25,5% moet worden afgerekend bij inbreng in de octrooiabox en nu de voordelen die in de octrooiabox in aanmerking kunnen worden genomen beperkt zijn, is het maar zeer de vraag of de octrooiabox er daadwerkelijk voor zal zorgen dat bestaande Research & Development-activiteiten in Nederland behouden zullen blijven en of nieuwe Research & Development-activiteiten worden aangetrokken.

De optionele groepsrentebox

In de optionele groepsrentebox wordt het saldo van ontvangen en betaalde rente op groepsleningen tegen een tarief van effectief 5% belast. Dit betekent onder andere dat bij de groepsdebiteur de rente slechts tegen een tarief van 5% in aftrek kan worden gebracht. Ook de inkomsten uit kortlopende beleggingen, aangehouden voor toekomstige acquisities (zogenoemde overnamekassen), worden als groepsrente aangemerkt. Het bedrag dat naar het 5%-tarief wordt belast, is beperkt tot een percentage van het gemiddelde fiscale vermogen. Dit percentage wordt gekoppeld aan het percentage van de heffingsrente (momenteel 4%) over het kwartaal waarin het boekjaar eindigt.

Een verzoek voor de groepsrentebox moet worden gedaan door alle binnen- en buitenlandse groepsmaatschappijen die in Nederland belastingplichtig zijn. Het regime is van toepassing met ingang van het boekjaar waarvoor het verzoek is gedaan. Een verzoek tot beëindiging wordt pas ingewilligd als het regime drie of meer boekjaren op de belastingplichtige van toepassing is geweest (hierna: driejaarstermijn). Voor de staatssteunaspecten van de groepsrentebox wordt verwezen naar de opmerkingen over staatssteun ten aanzien van de octrooiabox.

Het tarief van 5% in de groepsrentebox lijkt de concurrentie met andere landen goed aan te kunnen. Het feit dat de grondslag van de rentebox afhankelijk wordt gesteld van een percentage van het fiscale eigen vermogen, hoeft niet per definitie nadelig te zijn. Het fiscale eigen vermogen van een Nederlandse vennootschap kan na afschaffing van de kapitaalsbelasting namelijk op eenvoudige wijze worden vergroot.

De deelnemingsvrijstelling

Voor een uiteenzetting van de huidige voorwaarden waaraan moet zijn voldaan voor de kwalificatie van een belang als deelneming, verwijs ik naar mijn bijdrage in nummer

7/8 van 2005 van dit tijdschrift. Wanneer een belang kwalificeert als deelneming, blijven de voordelen uit hoofde van deze deelneming (dividenden en vermogenswinsten) bij het bepalen van het belastbare bedrag buiten aanmerking, tenzij het gaat om een deelneming in een beleggingsinstelling. In het Wetsvoorstel wordt voorgesteld als deelneming aan te merken ieder aandelenbelang van 5% of meer (hierna: deelneming). Een belang van minder dan 5% in een lichaam kwalificeert ook als deelneming indien een verbonden lichaam van de houder van het minder dan 5%-belang een deelneming in dit lichaam heeft.

Om de deelnemingsvrijstelling internationaal aanvaardbaar te houden wordt een regeling opgenomen die voorkomt dat inkomsten uit mobiel kapitaal dat in laagbelaste landen is ondergebracht, via de Nederlandse deelnemingsvrijstelling belastingvrij kunnen worden genoten. De deelnemingsvrijstelling is daarom niet van toepassing op voordelen uit hoofde van een laagbelaste beleggingsdeelneming. Van een laagbelaste beleggingsdeelneming is sprake indien de bezittingen van het lichaam grotendeels bestaan uit beleggingen en het lichaam niet is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een heffing naar een tarief van 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst. Kwalificeert de deelneming als laagbelaste beleggingsdeelneming, dan geldt in beginsel in plaats van een vrijstellings- een verrekeningsstelsel.

Het verrekeningsstelsel houdt in dat voordelen uit de passieve laagbelaste deelneming tegen het reguliere Nederlandse vennootschapsbelastingtarief in de heffing worden betrokken, maar de winstbelasting die direct of indirect drukt op deze voordelen, kunnen vervolgens met de verschuldigde Nederlandse vennootschapsbelasting verrekend worden. Aangezien de directe of indirecte belastingdruk vaak moeilijk te bepalen is, wordt voorgesteld om een forfaitair bedrag van 5% van de gezamenlijke (gebruteerde) deelnemingsvoordelen te verrekenen. Gaat het om een situatie waarop de Europese Moeder-Dochterrichtlijn van toepassing is, dan kan de werkelijk betaalde winstbelasting op dividenden worden verrekend.

Nu wordt voorgesteld de voorwaarden voor de kwalificatie als deelneming voor binnenlandse en buitenlandse belangen gelijk te trekken, zal bij aanname hiervan de huidige spanning met de EG-rechtelijke verdragsvrijheden afnemen. Deze spanning bestaat thans omdat de voorwaarden voor de kwalificatie van een buitenlands belang als deelneming strenger zijn dan die voor de kwalificatie van een binnenlands belang als deelneming. Verder valt op te merken dat het verrekeningsstelsel dat geïntroduceerd wordt, bijzonder ingewikkeld is.

Renteaftrekbepalingen

In het Wetsvoorstel wordt uitvoerig aandacht besteed aan het opschonen en verduidelijken van de anti-misbruik-

bepalingen die zijn gericht tegen de uitholling van de belastinggrondslag door renteaftrek. Hierna zal kort aandacht worden besteed aan de belangrijkste wijzigingsvoorstellen.

Hybride leningen

In de vennootschapsbelasting is momenteel bepaald dat de rente op een lening niet aftrekbaar is als deze lening bepaalde eigenvermogenskenmerken heeft (hierna: hybride lening). Deze bepaling vormt een aangescherpte codificatie van de jurisprudentie waarin de voorwaarden zijn neergelegd voor kwalificatie als hybride lening. Nu de bepaling onder meer als gecompliceerd wordt ervaren, is besloten om weer terug te vallen op de oude jurisprudentie. In deze jurisprudentie is onder andere bepaald dat een lening voor fiscale doeleinden kwalificeert als eigen vermogen als de vergoeding op de lening grotendeels afhankelijk is van de winst, de schuld is achtergesteld bij alle concurrente schuldeisers en geen vaste looptijd heeft, maar slechts opeisbaar is bij faillissement (of een looptijd van meer dan vijftig jaar).

Winstdrainage

De vennootschapsbelasting bevat momenteel een bepaling die is gericht tegen de uitholling van de belastinggrondslag door het creëren van schuldverhoudingen waardoor aftrek van rente ontstaat bij een in Nederland gevestigd belastingbetalend lichaam, terwijl de daar tegenover staande rentebate niet of nauwelijks belast wordt.

Voor winstdrainagetransacties, vormgegeven door schuldigeringen van bijvoorbeeld dividend, en voor winstdrainagetransacties, vormgegeven door het aangaan van schulden bij een verbonden lichaam om bijvoorbeeld de aankoop van een dochter van een verbonden lichaam te financieren, gelden verschillende wettelijke tegenbewijsregelingen. Indien aan een van deze tegenbewijsregelingen is voldaan, is de rente alsnog aftrekbaar. Voor de eerste soort transacties geldt als belangrijkste tegenbewijsregeling een zakelijkheidstoets en voor de tweede soort transacties geldt naast deze toets een redelijke heffingstoets als tegenbewijsregeling. Aan de zakelijkheidstoets is voldaan wanneer aan de geldlening en de daarmee verband houdende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Aan de redelijke heffingstoets is, kort gezegd, voldaan wanneer over de rente bij de crediteur een naar Nederlandse maatstaven redelijke belasting naar de winst wordt geheven. In het Wetsvoorstel wordt voorgesteld om voor alle winstdrainagetransacties zowel een zakelijkheids- als een redelijke heffingstoets als tegenbewijsregeling te introduceren.

Het is momenteel niet geheel duidelijk wanneer een winstbelasting kwalificeert als naar Nederlandse maatstaven redelijk. In het Wetsvoorstel is daarom opgeno-

men dat er van een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing sprake is in het geval van een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst.

Verder is het van belang dat de rente op een lening, verkregen van een verbonden lichaam voor de aankoop van een aandelenbelang van een derde partij, behoudens tegenbewijs niet meer voor aftrek in aanmerking zal komen. Onder het huidige recht wordt dergelijke rente in het slechtste geval tijdelijk van aftrek uitgesloten.

Dat er ten aanzien van de fiscale behandeling van hybride leningen wordt teruggevallen op de reeds gewezen jurisprudentie, is een welkome verduidelijking, daar de verhouding tussen de hybride leningen zoals gedefinieerd in de jurisprudentie en de wettelijke codificatie daarvan vaak onduidelijk was. Daarnaast zorgen de verduidelijkingen in de winstdrainagebepaling voor meer rechtszekerheid. Het feit dat rente op geldleningen, verschuldigd aan een verbonden lichaam ter financiering van een aandelenbelang van een niet-gerelateerde partij (externe acquisitie), niet meer aftrekbaar is, vormt een aanmerkelijke verslechtering in vergelijking met de huidige situatie.

Verliesverrekening

Het is in Nederland momenteel mogelijk om verliezen te verrekenen met toekomstige winsten en met winsten tot drie jaar terug. In het Wetsvoorstel wordt voorgesteld om de verliesverrekening te beperken tot verrekening met winsten van de komende negen jaren en met winsten van één jaar terug. Als overgangsregeling kunnen verliezen die op 1 januari 2007 nog niet verrekend zijn, nog tot en met 2011 worden verrekend.

Afschrijvingen

De fiscale afschrijvingstermijn op goodwill wordt in het Wetsvoorstel op minimaal tien jaar gesteld. De afschrijving op andere bedrijfsmiddelen wordt op maximaal 20% van de fiscale kostprijs gesteld. Voortbrengingskosten van immateriële activa zullen direct ten laste van de fiscale winst kunnen worden gebracht, tenzij voor dat activum is gopteerd voor de octrooibox.

Verder wordt voorgesteld de jaarlijkse afschrijving op gebouwen te beperken door de fiscale afschrijving stop te zetten wanneer de bodemwaarde van een gebouw de fiscale boekwaarde van een gebouw overtreft. Als bodemwaarde van een gebouw in eigen gebruik zal 50% van de WOZ-waarde van het gebouw gelden. Als bodemwaarde van een beleggingsgebouw zal de gehele WOZ-waarde als bodemwaarde gelden. Vanaf januari 2008 zullen de WOZ-waarden van gebouwen overigens jaarlijks worden bepaald.

Ter bepaling van de jaarlijkse fiscale afschrijving dient de waarde van een gebouw (met inbegrip van ondergrond en

aanhorigheden van dezelfde eigenaar) in aanmerking te worden genomen. Wanneer belastingplichtigen het eigendom van de onderdelen van een gebouw (bijvoorbeeld de ondergrond en het opstal) over verbonden personen verdelen, zouden de afschrijvingsmogelijkheden verruimd kunnen worden. Voor dit soort gevallen is een anti-misbruikbepaling opgenomen. Deze bepaling zorgt ervoor dat de afschrijving wordt berekend alsof de met de belastingplichtige verbonden personen of lichamen als één belastingplichtige kwalificeren. De berekende afschrijving wordt vervolgens verdeeld naar rato van de afschrijving die zonder deze bepaling zou zijn bepaald. De anti-misbruikbepaling geldt niet ten aanzien van derde personen of lichamen.

Resterende opmerkingen

Een van de hete hangijzers van de in de Nota voorgestelde wijzigingen, betreft de wijziging ten aanzien van het fiscale eenheidsregime. Dit regime maakt het mogelijk de resultaten van binnenlandse maatschappijen te salderen. Op basis van de uitspraak in de EG-rechtelijke Marks & Spencer-procedure stelt de medewetgever zich op het standpunt dat het huidige fiscale eenheidsregime in combinatie met de liquidatieverliesregeling geen strijd oplevert met de EG-rechtelijke verdragsvrijheden. Naar aanleiding van de Marks & Spencer-uitspraak is dan ook besloten het fiscale eenheidsregime niet open te stellen voor buitenlandse maatschappijen en de liquidatieverliesregeling te handhaven. Nu de Nederlandse fiscale eenheid geen grensoverschrijdend karakter krijgt, zijn de voorgestelde wijzigingen in de Nota ten aanzien van de vrijstellingsmethode voor buitenlandse vaste inrichtingswinsten ook geschrapt.

Afsluitend

De voorgestelde verlaging van het vennootschapsbelastingtarief en de groepsrentebox zijn een duidelijke verbetering van het fiscale vestigingsklimaat. Voor de wijzigingen in de deelnemingsvrijstelling, de vernieuwde renteaftrekbeperkingen en de octrooibox moet nog blijken of deze invloed zullen hebben op de concurrentiepositie van Nederland. De beperking van de mogelijkheid om af te schrijven op gebouwen en de beperking van de verliesverrekenings-termijnen zullen leiden tot een verslechtering van de Nederlandse fiscale concurrentiepositie.

*Mr. drs. F.N.P.F.P. van Kuijk
Loyens & Loeff*