

Internetconsultatie conceptwetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel

Graag wijzen wij u op ons commentaar bij dit conceptwetsvoorstel. Dit commentaar is ook gepubliceerd in Vakstudie Nieuws (V-N 2021/13.7).

Redactie Vakstudie Nieuws

Het voor consultatie voorgelegde conceptwetsvoorstel 'Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel' bevat een inbreuk op het Nederlandse systeem, zoals dat sedert decennia geldt. Ter consultatie zijn voorgelegd de beantwoording van de vragen onder het Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving, de conceptwettekst en de conceptartikelsgewijze toelichting. De algemene toelichting ontbreekt. Dat is wat ons betreft een gemis dat zich juist bij een dergelijke principiële inbreuk doet gevoelen. Wel duidelijk is wat men ongeveer wil bestrijden, namelijk, kort gezegd, situaties van dubbele niet-heffing, omdat in Nederland sprake is van informeel kapitaal. Ook duidelijk is waarom. Er is sprake van door het kabinet ongewenste mogelijkheid tot planning. Maar daarmee wordt toch wat ons betreft onvoldoende duidelijk hoe zich dit verhoudt tot het systeem. Het uitgangspunt is immers dat wordt geheven over de winst uit onderneming en geen rekening wordt gehouden met voor- of nadelen uit andere hoofde, zoals bijvoorbeeld aandeelhouderschap.

Het gevolg van deze benadering is dat er (in elk geval op dit moment) alleen een vrij technische wettekst ligt. Zoals hierna ook verder in detail aan de orde komt, roept deze wettekst de nodige vragen op. Hoe dan ook is het risico van een dergelijke benadering dat er misbruiksituaties buiten de technische definities blijken te liggen en niet-misbruiksituaties eronder blijken te vallen. Nadere toelichting en wellicht ook heroverweging lijkt ons op zijn plaats.

Het wetsvoorstel moet op 1 januari 2022 van kracht worden maar bevat ook materieel terugwerkende kracht voor bedrijfsmiddelen die in de voorafgaande vijf jaar zijn verkregen. Waarom materieel terugwerkende kracht nodig is, wordt geheel niet toegelicht. Wij zien hiervoor geen goede argumenten. Wij gaan daarop hieronder nader in.

Systematiek

Het wetsvoorstel bevat twee nieuwe wetsartikelen, art. 8ba en art. 35 Wet VPB 1969. Het voorgestelde art. 35 Wet VPB 1969 betreft de materieel terugwerkende kracht. De kern van het wetsvoorstel is het voorgestelde art. 8ba Wet VPB 1969. Deze bepaling bestaat uit drie leden.

Lid 1 bepaalt dat een neerwaartse aanpassing van de winst buiten toepassing blijft, voor zover er geen corresponderende opwaartse aanpassing is bij de wederpartij die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. De belastingplichtige draagt de bewijslast dat bij de wederpartij sprake is van een opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

Lid 2 van het voorgestelde art. 8ba Wet VPB 1969 bepaalt wat een neerwaartse aanpassing van de winst is. Dat is allereerst het ingevolge art. 8b Wet VPB 1969 in aanmerking nemen van hogere lasten dan op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden in aanmerking zouden worden genomen. En dat is ten tweede het ingevolge art. 8b Wet VPB 1969 in aanmerking nemen van lagere baten dan op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden in aanmerking zouden worden genomen.

In deze bepaling wordt verondersteld dat de neerwaartse aanpassingen van de winst een gevolg zijn van de toepassing van art. 8b Wet VPB 1969. Aan art. 8b Wet VPB 1969 gaat vooraf art. 8 lid 1 Wet VPB 1969. Dit artikellid bepaalt dat “[d]e winst wordt opgevat en bepaald op de voet van de artikelen 3.8 (...) van de Wet inkomstenbelasting 2001 (...)”. Wij vragen ons af of art. 8b Wet VPB 1969 voor wat betreft de prijsaanpassing in dit licht niet louter een uitwerking is van art. 3.8 Wet IB 2001 en als zodanig niet de bedoelde neerwaartse aanpassing bewerkstelligt. Volgens art. 3.8 Wet IB 2001 is de winst immers “het bedrag van de gezamenlijke voordelen die (...) worden verkregen uit een onderneming”. De aanpassingen welke men hier beoogt te treffen, vormen geen voordeel uit een onderneming, maar vloeien voort uit de vennootschappelijke betrekkingen. Daarmee komt de vraag op of hier wel sprake is van een neerwaartse aanpassing van de winst, nu het betrokken bedrag al op grond van art. 3.8 Wet IB 2001 geen deel uitmaakt van de winst. Bij de toepassing van art. 8b Wet VPB 1969 zou die vraag ook al kunnen worden gesteld, maar maakt het voor het resultaat niet uit of de correctie plaatsvindt op basis van art. 3.8 Wet IB 2001 (jo art. 8 lid 1 Wet VPB 1969) of art. 8b Wet VPB 1969. Maar bij het voorgenomen art. 8ba Wet VPB 1969 ligt dat anders: met de vraag of het theoretisch wel klopt, is er de dreiging dat de bepaling in zijn huidige vorm niet de beoogde werking zal hebben.

Lid 3 van het voorgestelde art. 8ba Wet VPB 1969 ziet op de situatie dat een vermogensbestanddeel wordt verkregen, waarbij sprake is van een informele kapitaalstorting. Voor zover in dat geval de prijsaanpassing niet bij de wederpartij wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting, wordt dit bij de bepaling van de boekwaarde van het vermogensbestanddeel niet in aanmerking genomen. Ook hier ligt de bewijslast bij de belastingplichtige. De tekst van lid 3 refereert aan de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs. Bij een storting in natura is naar onze mening geen sprake van een overeengekomen of opgelegde verrekenprijs en verhoging van de verrekenprijs. De bepaling ziet daarmee naar onze mening niet op waarderingsverschillen bij stortingen in natura.

Verkapte dividenden

Naar de tekst zien de voorgestelde aanpassingen niet alleen op informele kapitaalstortingen door een moedervenootschap in de Nederlandse vennootschap, maar ook op verkapte dividenden van een dochtervenootschap. Dat dit ook zo is bedoeld, blijkt uit voorbeeld 3.

Uit de toelichting blijkt dat het wetsvoorstel zich uitsluitend richt op de primaire correctie in de VPB en niet op zogenoemde secundaire correcties in de dividendbelasting en dergelijke. Uit de tekst van de bepaling blijkt dat echter niet. Voor wat betreft verkapte dividenden zetten wij een groot vraagteken bij deze redenering. Voor wat betreft de renteaftrekbepalingen is eerder duidelijk aangegeven dat de diverse aftrekbepalingen in de volgorde van de wet dienen te worden afgelopen. Waarom dat hier anders zou zijn, ontgaat ons. De secundaire correctie (het verkapte dividend) wordt pas bij art. 13 Wet VPB 1969 onder de deelnemingsvrijstelling gebracht. Daarmee lijkt het verkapte dividend dus gewoon te behoren tot de winst voor doeleinden van art. 8ba Wet VPB 1969. In die benadering is dus bij een verkapte dividend geen sprake van een neerwaartse aanpassing van de winst. Er is uitsluitend sprake van een (gedeeltelijke) (her)kwalificatie van winst als

vrijgesteld voordeel uit deelneming. Gaan we wel uit van de benadering van het kabinet, dan zou wat ons betreft nader moeten worden toegelicht hoe een en ander uitwerkt bij toepassing van de deelnemingsverrekening van art. 23c Wet VPB 1969.

Beperking tot lichamen

Het voorgestelde art. 8ba Wet VPB 1969 ziet alleen op transacties tussen lichamen. Waarom dat zo is, wordt niet toegelicht. Vermoedelijk is verondersteld dat met name bij multinationale concerns sprake is van het 'misbruik' dat het kabinet nu wenst te bestrijden.

Belastingheffing bij wederpartij

Zoals gezegd, geldt de nieuwe regel niet als sprake is van een opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting bij de wederpartij. Uit de toelichting volgt dat bewust is gekozen om alleen te kijken naar de positie van de wederpartij. Heffing op een hoger niveau, bijvoorbeeld op basis van CFC-regels, wordt kennelijk niet voldoende geacht. Hoe een en ander werkt als de wederpartij een hybride lichaam is, wordt niet toegelicht. Wij veronderstellen dat in beginsel moet worden gekeken, voor de vraag wie de belastingplichtige is, naar het fiscale recht van de wederpartij, maar het zou goed zijn als dat wordt bevestigd. Ook dat kan overigens nog tot verdere complicaties leiden als dat weer een andere staat is die er mogelijk een andere visie op nahoudt.

Wij zijn hiervóór al ingegaan op secundaire correcties bij de belastingplichtige. Consequentie van de hier voorgestelde benadering is wel dat belastingheffing over secundaire transacties bij een ander dan de belastingplichtige niet meetelt. Wij menen dat dit niet redelijk is.

Uit de toelichting blijkt dat het erom gaat of bij de wederpartij sprake is van een winstbelasting en of de correctie daarbij in beginsel in de grondslag wordt begrepen. In dat geval vindt de voorgestelde bepaling geen toepassing. Genoemd wordt dat daarbij niet van belang is of er een objectieve vrijstelling geldt dan wel of het tarief 0% bedraagt en er ook bij het gebruik van een herinvesteringsreserve of een soortgelijke faciliteit sprake is van belastingheffing. Wij menen dat hieronder ook de situatie valt dat er wel een winstbelasting is, maar die niet wordt geheven, zoals bijvoorbeeld in sommige Emiraten. In de toelichting wordt telkens gesproken over winstbelasting, maar wij zouden menen dat bijvoorbeeld ook de Estse uitdelingsbelasting zou moeten kwalificeren. Het zou echter goed zijn als dit zou worden bevestigd. Tot slot zien wij niet in waarom een subjectieve vrijstelling bij de wederpartij niet evenzeer zou kwalificeren.

Karakter correctie

De toelichting gaat niet in op het karakter van de correctie voor andere wettelijke bepalingen. Het komt ons voor dat een correctie van interestbaten of -lasten voor de aftrekbeperkingen ook als zodanig zou moeten worden behandeld en dus bijvoorbeeld voor de earningsstripping-bepaling het saldo aan rentelasten verlaagt. Het zou goed zijn als dat dit wordt bevestigd.

Transfer-pricingaspecten

De voorgestelde bepaling ziet op transfer-pricing-correcties. Transfer pricing is geen exacte wetenschap. Opvallend genoeg wordt hieraan geen woord gewijd. Nu zal in de meeste gevallen de belastingplichtige stellen dat correctie is vereist, maar wij menen dat hiervoor toch wel enige aandacht nodig is. Daarbij denken wij bijvoorbeeld aan situaties, waarbij als gevolg van een verschil in transfer-pricing-benadering in het ene jaar sprake is van een neerwaartse correctie in Nederland en in een andere jaar van een opwaartse correctie. Naar onze mening zou het in een dergelijke situatie redelijk zijn om een saldobenadering over de jaren heen te volgen.

Het voorgaande geldt ook voor onzakelijke leningen. Daarbij is enerzijds sprake van een lagere rente die in aanmerking wordt genomen, maar anderzijds van het niet in aanmerking nemen van eventuele debiteurenverliezen. Naar onze mening zou de voorgestelde bepaling hierop niet mogen zien, maar dat moet wel nader worden uitgewerkt.

Een andere vraag is hoe om te gaan met de gevolgen van valutaresultaten. Een voorbeeld is als naar Nederlandse fiscale maatstaven een vordering in vreemde valuta op een eerder moment als dividend in aanmerking wordt genomen. Daardoor kan zich een valutaresultaat manifesteren dat zich bij de wederpartij niet voordoet. Het komt ons voor dat dit niet onder de bepaling zou moeten vallen, maar dat is nu niet duidelijk.

Materieel terugwerkende kracht

Het wetsvoorstel moet op 1 januari 2022 van kracht worden en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022. Verder bevat het voorgestelde art. 35 Wet VPB 1969 een bepaling van overgangsrecht en ziet op bedrijfsmiddelen die zijn verworven in de vijf boekjaren voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. In deze situaties wordt afschrijving beperkt, indien de waarde bij verkrijging, zonder rekening te houden met de informele kapitaalstorting of het verkapte dividend, lager uitkomt dan de boekwaarde bij aanvang van het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. De afschrijving vanaf dat moment wordt dan voor de resterende gebruiksperiode herrekend op basis van die lagere waarde. De boekwaarde wordt niet herzien, zodat dit wel resulteert in een hogere restwaarde. Het gevolg is uitsluitend een timing-verschil.

De bepaling leidt tot materieel terugwerkende kracht. Noch in de beantwoording van de vragen onder het Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving noch in de toelichting wordt aangegeven waarom dit wenselijk zou zijn. Wij zijn in het algemeen geen voorstander van materieel terugwerkende kracht en dat geldt a fortiori als niet eens wordt uitgelegd waarom dit wenselijk is.

Wat opvalt is dat in het voorgestelde art. 35 Wet VPB 1969 wordt aangesloten bij de boekwaarde. Uit de toelichting blijkt dat de wetgever heeft verondersteld dat de boekwaarde gelijk is aan de kostprijs minus de afschrijvingen. De wetgever lijkt zich daarmee niet te realiseren dat de boekwaarde ook de lagere bedrijfswaarde kan zijn. Omdat het conceptwetsvoorstel verplicht de afschrijvingen opnieuw te berekenen op basis van die boekwaarde, kan dan vanaf 2022 verder worden afgeschreven op basis van die lagere bedrijfswaarde. Zonder deze nieuwe maatregel kan (voorlopig) niet worden afgeschreven en moet zelfs, wanneer de bedrijfswaarde weer stijgt, worden opgewaardeerd. Hiermee kunnen belastingplichtigen met een informele kapitaalstorting zonder corresponderende correctie dus beter af zijn dan belastingplichtigen zonder informele kapitaalstorting. Het volgende voorbeeld kan dit verduidelijken:

Stel dat een bedrijfsmiddel begin 2020 is gekocht voor 1000 en in negen jaar wordt afgeschreven naar een restwaarde van 100 (dus 100 afschrijving per jaar). Stel nu dat, bijvoorbeeld in verband met Covid 19, per 1 januari 2022 is afgewaardeerd tot de lagere bedrijfswaarde van 500. Normaliter zou nu pas in 2025 weer verder kunnen worden afgeschreven. Als echter sprake is geweest van een informele kapitaalstorting, kan opeens vanaf 2022 gedurende zeven jaar 57 (afgerond) per jaar worden afgeschreven (te weten 400 gedeeld door 7, waarbij 400 het verschil is tussen de boekwaarde (500) en de restwaarde (100) en 7 het aantal jaren afschrijving dat nog resteert). Dit wel met de kanttekening dat de commerciële aankoop prijs dan wel minimaal 500 moet hebben bedragen (want anders wordt de afschrijving bepaald op de commerciële aankoop prijs minus de restwaarde (100), waarna dit bedrag wordt verdeeld over 7 jaar).

Overigens is de voorgestelde tekst van art. 35 Wet VPB 1969 volstrekt onleesbaar. Het is één lange zin die zich uitstrekt over 13 (!) regels met maar liefst 175 (!) woorden. Zo'n zin krijgt men niet in één ademteug, zonder tussentijds adem te halen, uitgesproken. In de rechtspraak is al enige tijd een project gaande om rechterlijke vonnissen meer toegankelijk en begrijpelijk te schrijven. De ambtenaar van het Ministerie van Financiën die deze tekst heeft bedacht, doet er wat ons betreft goed aan eens te rade te gaan bij de leiders van dit project in de rechtspraak.

Afsluitende opmerkingen

Binnen Nederland is sprake van een sluitend systeem, namelijk dat bij een transactie tussen verbonden partijen altijd wordt uitgegaan van de zakelijke prijs. De onderhavige regeling geldt dus alleen in grensoverschrijdende situaties. Binnen de EU en EER is de regeling dus in beginsel in strijd met de verdragsvrijheden. Dat is alleen toegestaan in geval van misbruik. In gevallen waar niet gepland is op dubbele niet-heffing, zal daarvan veelal geen sprake zijn. De regeling dient wat dat betreft ons inziens duidelijk(er) beperkt te worden tot misbruik. Wat ons betreft zou ook de vraag moeten worden gesteld of de regeling niet veel meer als een antimisbruikregeling zou moeten worden ingestoken. In dat verband zou ook opnieuw naar de bewijslast voor het in de heffing betrekken bij de wederpartij moeten worden gekeken. Het komt ons voor dat de informatie van de belastingplichtige moet komen, maar de bewijslast bij de inspecteur zou moeten liggen.