

NovioTax **Belastingplan 2021 & OFM 2021** & wetsvoorstel Wet differentiatie overdrachtsbelasting

September 2020

Vennootschapsbelasting

Invoering fiscale coronareserve

Het voorgestelde artikel 12abis Wet Vpb 1969 bepaalt dat belastingplichtigen bij de bepaling van de winst over 2019 onder voorwaarden een fiscale coronareserve kunnen vormen voor het gehele of gedeeltelijke 'coronagerelateerde verlies' dat zich naar verwachting in het jaar 2020 voordoet. Dit geldt op vergelijkbare wijze voor belastingplichtigen die een gebroken boekjaar hanteren. Door een fiscale coronareserve te vormen, wordt de winst van het jaar 2019 lager. Hierdoor kunnen belastingplichtigen op korte termijn (een deel van) de betaalde belasting over het jaar 2019 terug ontvangen of hoeft (een deel van) de te betalen belasting over 2019 niet meer te worden betaald. Dit levert een liquiditeitsvoordeel op.

Belastingplichtigen die een fiscale coronareserve vormen, nemen deze in de aangifte vennootschapsbelasting op in de rubriek overige fiscale reserves. Het zal voor belastingplichtigen niet eenvoudig zijn om een exacte schatting te maken van het coronagerelateerde verlies. Van belastingplichtigen wordt wel verwacht dit naar redelijkheid te doen. In de aangifte vennootschapsbelasting 2020 moet de coronareserve in de winst opgenomen worden. Met andere woorden: het is niet mogelijk de coronareserve mee te nemen naar het boekjaar 2021.

Wijziging tarief vennootschapsbelasting, verhoging schijfgrens en verhoging innovatieboxtarief naar 9%

Het hoge tarief in de vennootschapsbelasting blijft in 2021 25%. De geplande verlaging naar 21,7% gaat derhalve niet door. Wel wordt het lage tarief terug gebracht naar 15%. Daarnaast wordt de schijfgrens in de vennootschapsbelasting stapsgewijs verhoogd naar € 245.000 (2021) en € 395.000 (2022). De huidige schijfgrens bedraagt € 200.000. Ondernemers kunnen overwegen om fiscale eenheden in de toekomst te verkleinen. Per vennootschap bedraagt het voordeel € 24.500 (2021) of € 39.500 (2022).

Het effectieve tarief van de innovatiebox wordt verhoogd van 7% naar 9%. Bedrijven die incidentele voor- of nadelen hebben die binnen de innovatiebox vallen, kunnen overwegen om zich hierop voor te bereiden (met inachtneming van goed koopmansgebruik). Indien bijvoorbeeld een garantievoorziening vrijvalt, kan het zinvol zijn de vrijval in 2020 (te proberen) te verantwoorden. Verder kan het zinvol zijn kosten in 2021 te verantwoorden.

Verduidelijking samenloop ATAD2 en de earningsstrippingmaatregel

Door middel van de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking ('ATAD') zijn in de Wet Vpb 1969 maatregelen opgenomen tegen hybride mismatches. Met de voorgestelde wetswijziging wordt getracht de behandeling van de samenloop tussen de hybride mismatchmaatregelen en de earningsstrippingmaatregel te verduidelijken. Omdat slechts in specifieke omstandigheden wordt toegekomen aan deze samenloop, heeft de voorgestelde maatregel naar verwachting gevolgen voor een beperkte groep belastingplichtigen.

Voorkoming van vrijstelling door specifieke renteaftrekbeperking

Artikel 10a Wet Vpb 1969 wordt aangepast. Nu is een negatieve aftrekbeperking nog mogelijk wanneer er een batig saldo bestaat aan rentekosten en valutaverliezen van schulden aan verbonden lichamen door bijvoorbeeld valutawinsten of negatieve rentes. Vanaf 2021 kan de aftrekbeperking maximaal tot nihil verkleind worden. Aanvullend wordt geregeld dat het batige saldo alleen tot verkleining van de aftrekbeperking kan leiden binnen dezelfde schuld.

Inkomstenbelasting

Berekeningswijze kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA)

Met de voorgestelde wetswijziging wordt de berekeningswijze van de KIA voor belastingplichtigen met meerdere ondernemingen en belastingplichtigen die deel uitmaken van een samenwerkingsverband geregeld. Indien een belastingplichtige meerdere ondernemingen drijft, wordt de KIA toegepast per onderneming. Wanneer een belastingplichtige investeert in een samenwerkingsverband evenals in buitenvennootschappelijke vermogen, wordt de KIA berekend over het totale bedrag aan investeringen (investering samenwerkingsverband + investering buitenvennootschappelijk vermogen). Het KIA-bedrag wordt evenredig toegerekend aan de belastingplichtige op grond van zijn deelname in het samenwerkingsverband.

Wetsvoorstel Wet aanpassing box 3

In het wetsvoorstel Wet aanpassing box 3 wordt voorgesteld de vermogensrendementsheffing in box 3 aan te passen om tegemoet te komen aan de kleinere spaarders en beleggers. Het heffingsvrije vermogen wordt volgens dit wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2021 verhoogd van € 30.846 naar € 50.000. Voor partners wordt het heffingsvrije vermogen verhoogd van € 61.692 naar € 100.000. De schijfgrenzen worden verlengd (vanaf het heffingsvrije vermogen) tot € 100.000, respectievelijk (zijnde de tweede schijf) van € 100.001 tot € 1.000.000. Het tarief gaat van 30% naar 31%. Per saldo gaan belastingplichtigen met vermogens tot € 220.000 erop vooruit en gaan belastingplichtigen met vermogens van meer dan € 220.000 meer belasting betalen. Voor fiscale partners geldt dat zij met vermogens tot € 440.000 erop vooruitgaan. Vermogende fiscale (partners) boven € 440.000 gaan meer belasting betalen.

Overdrachtsbelasting

Wetsvoorstel Wet differentiatie overdrachtsbelasting

In het wetsvoorstel Wet differentiatie overdrachtsbelasting wordt voorgesteld om een eenmalige vrijstelling te introduceren voor verkrijgingen van woningen door verkrijgers tussen 18 en 35 jaar. Aanvullend wordt de reikwijdte van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief van 2% voor woningen beperkt tot verkrijgingen door natuurlijke personen die deze woningen anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaan gebruiken. Daarmee kunnen de vrijstelling en het verlaagde tarief alleen nog worden toegepast door verkrijgers die de woning ook daadwerkelijk gaan bewonen. Alle overige verkrijgingen van woningen worden, net als niet-woningen, zoals bedrijfspanden, vanaf 1 januari 2021 belast tegen het hogere algemene tarief. Hieronder vallen bijvoorbeeld de verkrijgingen van vakantiewoningen en de verkrijgingen van woningen door niet-natuurlijke personen, zoals rechtspersonen. Het algemene tarief wordt met ingang van 1 januari 2021 verhoogd naar 8%.

Aangekondigde wijziging Belastingplan 2021 & voorgenomen maatregelen

Baangerelateerde Investeringskorting (BIK)

Het kabinet wil per 1 januari 2021 een Baangerelateerde Investeringskorting (BIK) invoeren. Als bedrijven een investering doen, zoals de aankoop van een nieuwe machine, ontvangen zij een korting die verrekend kan worden via de loonheffing. Details van de regeling worden momenteel uitgewerkt. De maatregel heeft een budgettair belang van circa € 2 miljard per jaar. Het kabinet wil deze korting per 2021 tijdelijk invoeren voor een periode van twee jaar. Deze maatregel heeft veel steun vanuit de werkgeversorganisaties LWV/VNO-NCW en MKB-Nederland. Uit de parlementaire stukken blijkt dat hierover in augustus overeenstemming is bereikt. Als zodanig is deze maatregel nog niet meegenomen in het Belastingplan 2021. Bij nota van wijziging zal de BIK alsnog worden verwerkt in het Belastingplan 2021.

Beperking verliesverrekening

Bij nota van wijziging op het Belastingplan 2021 wordt voorgesteld om per 1 januari 2022 de verliesverrekening aan te passen. Bedrijven mogen momenteel verliezen verrekenen met winsten uit het voorgaande jaar of winsten uit de zes jaren daarna. Die verliezen mogen nu helemaal worden verrekend. Vanaf 2022 kan dat tot een bedrag van € 1.000.000 van de winst. Daarboven kunnen ze slechts worden verrekend met 50% van de winst die uitgaat boven de eerste € 1.000.000. Wel vervalt de tijdslimiet van zes jaar. Verliezen kunnen alsdan onbeperkt in de tijd worden verrekend. Deze maatregel volgt uit een van de aanbevelingen van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals en is geïnspireerd op de bestaande Duitse verliesverrekening.

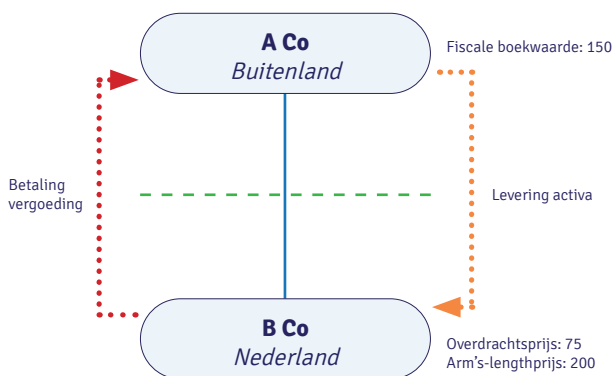
Voorbeeld: Bedrijf X realiseert in 2022 een verlies van € 5.000.000 en in 2023 een winst van € 5.000.000. Op basis van de huidige wetgeving kan het totale verlies uit 2022 in één keer voorwaarts worden verrekend. In 2023 hoeft er geen belasting betaald te worden > € 5.000.000 - € 5.000.000 = € 0. In de nieuwe situatie moet er in 2023 wél belasting betaald worden. Van de winst van € 5.000.000 wordt € 1.000.000 volledig verrekend. Van het merendeel (€ 4 miljoen) kan 50% (€ 2 miljoen) verrekend worden. In 2023 bedraagt de belastbare winst dan € 2.000.000. Van het resterende verlies uit 2022 is nog € 2.000.000 verrekenbaar in komende jaren. Dit bedrag kan onbeperkt in de tijd verrekend worden.

Aankondiging wetsvoorstel informeel kapitaal-structuren

In lijn met de beperking van de verliesverrekening en naar aanleiding van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals, komt het kabinet in het voorjaar van 2021 met een afzonderlijk wetsvoorstel waarbij het arm's-lengthbeginsel effectief niet langer zal worden toegepast indien dit leidt tot een verlaging van de belastbare winst in Nederland (ook wel aangeduid als informeel kapitaal), voor zover het andere land dat bij de transactie is betrokken de corresponderende correctie niet of voor een lager bedrag in haar belastinggrondslag betreft. Deze wetgeving is relevant in internationale situaties.

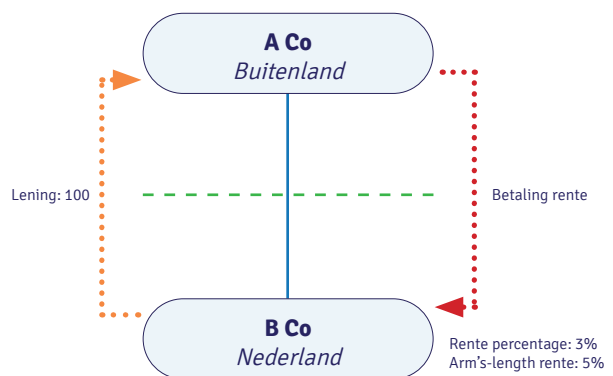
De toelichting van dit voorstel is beperkt en lijkt geïnspireerd op zogenoemde infokap-rulings waarbij in Nederland een step-up verleend wordt van een bedrijfsmiddel. De corresponderende afschrijvingen komen vervolgens in mindering op de Nederlandse winst. Indien het buitenland niet heft over de step-up dan frustreert het wetsvoorstel (waarschijnlijk) de aftrek in Nederland van de afschrijvingen. Op zichzelf beschouwd is dit niet onlogisch. Wij verwachten echter dat deze wetgeving ook van toepassing kan zijn op de volgende, in de parlementaire stukken aangehaalde voorbeelden:

Voorbeeld: levering activa



A Co, gevestigd in het buitenland, levert activa aan haar Nederlandse dochtermaatschappij B Co voor een prijs van 75. Op basis van de Nederlandse toepassing en interpretatie van het arm's-lengthbeginsel neemt B Co voor Nederlandse fiscale doeleinden een zakelijke prijs van 200 in aanmerking. Dit vormt tevens de fiscale afschrijvingsbasis. De correctie van 125 wordt in de boekhouding van B Co als informeel kapitaal verwerkt. Op basis van de wetgeving van het land van A Co hoeft geen overdrachtswinst in de heffing betrokken wordt (de overdrachtsprijs die A Co in aanmerking neemt (75) is immers lager dan de fiscale boekwaarde (150)). Op basis van het wetsvoorstel zal de aftrek van 125 gecorrigeerd worden bij het opstellen van de aangifte vennootschapsbelasting van B Co.

Voorbeeld: rente imputatie



B Co, gevestigd in Nederland, is een schuld van 100 tegen 3% rente aangegaan bij A Co, gevestigd in het buitenland. Op basis van de Nederlandse toepassing en interpretatie van het arm's-lengthbeginsel kan B Co rente van 5 in aftrek brengen. Bij A Co wordt bij de vaststelling van de fiscale winst een rentebate van 3 in aanmerking genomen. Vermoedelijk zal op basis van het wetsvoorstel de aftrek van 2, zijnde het verschil tussen de arm's-length rente en de contractuele rente, bij B Co gecorrigeerd worden bij het opstellen van de aangifte vennootschapsbelasting.

In zoverre bestaat de mogelijkheid dat dit wetsvoorstel een bredere impact zal hebben. Dit speelt in het bijzonder als verrekenprijverschillen worden meegenomen die ontstaan als kosten die het gevolg zijn van risico's (bijvoorbeeld kosten van garanties) worden meegenomen en ingeval bepaalde transacties in een ander land genegeerd of anders gekarakteriseerd worden in vergelijking tot de arm's-length interpretatie van de functies en risico's in Nederland

Aankondiging aanpassen verrekening voorheffingen met vennootschapsbelasting

Om mogelijke strijdigheid met het EU-recht weg te nemen, is het kabinet voornemens om per 1 januari 2022 de verrekening van voorheffingen zoals (onder andere) de dividendbelasting met de vennootschapsbelasting te beperken. De verrekening wordt gemaximaliseerd tot de vennootschapsbelasting die vóór deze verrekening verschuldigd is en kan dus niet leiden tot een teruggaaf. Resterende verliezen kunnen worden overgedragen naar toekomstige jaren. Deze beperking heeft betrekking op doorgaans kleine (in termen van zeggenschap en/of kapitaal) investeringen van Nederlandse vennootschappen.

Aankondiging inventarisatie aftrek aandeelhouderskosten en royalty's

De Adviescommissie belastingheffing van multinationals heeft (onder andere) maatregelen geschetst die zien op het beperken van de aftrek van aandeelhouderskosten en de aftrek van royalty's tot een maximumpercentage van de belastbare winst. Deze maatregelen zijn niet opgenomen in het Belastingplan 2021 en/of meegenomen in de voor 2021 aangekondigde wetsvoorstellen. Wel heeft het kabinet aangegeven nader onderzoek te doen naar de aard en omvang van aandeelhouderskosten en royalty's in verhouding tot de winst.

Beperkingen op de aftrek van liquidatieverliezen van dochterondernemingen

Voorts worden de volgende beperkende voorwaarden geïntroduceerd om een liquidatieverlies (bij deelnemingen) of een stakingsverlies (bij vaste inrichtingen) te kunnen verantwoorden.

- o Temporele voorwaarde: een liquidatie- of stakingsverlies kan worden genomen drie kalenderjaren volgend op het jaar van (het besluit tot) liquidatie/staking.
- o Kwantitatieve voorwaarde: slechts aftrek van liquidatieverliezen indien sprake is van beslissende invloed.
- o Territoriale voorwaarde: slechts aftrek van liquidatie- en stakingsverliezen uit Nederland, de EU, de EER en derde landen waarmee de Europese Unie een kwalificerend associatieverdrag heeft gesloten.

Ten aanzien van de territoriale en kwantitatieve voorwaarde geldt een franchise van € 5.000.000. De eerste voorwaarde stelt dat alle liquidatie- of stakingsverliezen binnen drie jaar na het besluit tot liquidatie of staking moeten worden genomen (temporele voorwaarde). Bij overschrijding van deze termijn kan geen liquidatieverlies in aanmerking worden genomen, tenzij de belastingplichtige aantoont dat dit uitstel niet door belastingtechnische redenen is ingegeven. De tweede voorwaarde bepaalt dat liquidatieverliezen enkel genomen kunnen worden als sprake is van een beslissende invloed in een deelneming. Het bedrag boven de franchise is alleen aftrekbaar als het liquidatie- of stakingsverlies afkomstig is uit een land zoals genoemd in de derde voorwaarde hierboven (territoriale voorwaarde).

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) heeft zich niet expliciet uitgelaten over de absolute percentages waarbij sprake is van beslissende invloed. In de memorie van toelichting is in dit kader benadrukt dat de vraag of sprake is van beslissende invloed wordt beantwoord aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Ter illustratie is in de parlementaire geschiedenis een versimpeld voorbeeld opgenomen waarin een belastingplichtige meer dan 50% van de stemrechten bezit. Hieruit volgt dat in beginsel sprake is van beslissende invloed. In zoverre is deze toets kwalitatief. Eveneens zijn de stakingsverliezen beperkt tot € 5.000.000 voor vaste inrichtingen geleden buiten de EU/EER. Dergelijke verliezen zijn volledig uitgesloten van aftrek indien de staking van een vaste inrichting de bovengenoemde periode van drie jaar overschrijdt. Tot slot worden er diverse anti-ontwikkingsbepalingen in de wet opgenomen. Voorgesteld wordt om de beperkingen per 1 januari 2021 in werking te laten treden. Liquidaties/stakingen van dochterondernemingen die momenteel in behandeling zijn, moeten uiterlijk op 31 december 2023 zijn voltooid om een liquidatieverlies fiscaal in aanmerking te kunnen nemen. In zijn algemeenheid vragen wij ons af hoe de diverse voorwaarden EU-rechtelijk uitwerken en/of de voorgestelde beperkende voorwaarden niet belemmerend uitwerken op de verdragsvrijheden.

Stand van zaken: nieuwe groepsregeling als alternatief voor het huidige fiscale eenheidsregime

Het kabinet heeft op Prinsjesdag enkele hoofdlijnen van een mogelijk nieuwe groepsregeling geschetst. Bedoelde hoofdlijnen zijn mede gebaseerd op de reacties vanuit de praktijk en belangenorganisaties volgend op de consultatie. Vooral nog heeft het de voorkeur van het kabinet om de huidige eisen die gelden bij het aangaan van een fiscale eenheid zoveel als mogelijk te handhaven. Beoogd wordt eisen met betrekking tot het bezit, de rechtsvorm, de vestigingsplaats, de looptijd van boekjaren en dergelijke te continueren. Om het groepsregime aan te laten sluiten bij de verdragsvrijheden wordt voorgesteld om de bepalingen in de Wet Vpb 1969 op 'stand alone'-basis toe te passen (per gevoegde vennootschap). Mogelijk dat in de toekomst sprake is van (deel)aangiftes (van een groepslichaam). De diverse complexe antimisbruikbepalingen die gerelateerd zijn aan de fiscale eenheid kunnen op deze wijze (mogelijk) vereenvoudigd worden. Vereenvoudigingen bij toepassing van een stand alone benadering kunnen (bijvoorbeeld) zien op de herinvesteringsreserve (het herinvesteringsvoornemen van een ander gevoegd lichaam is bijvoorbeeld niet meer bruikbaar), de earningsstrippingmaatregel (bij toepassing van renteaftrekbeperkingen geldt bijvoorbeeld dat de EBITDA van een ander groepslichaam niet mag worden meegeteld), de overdrachten van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheden en de verrekening van verliezen.

Voor andere bepalingen in de Wet Vpb 1969 kan een stand alone benadering tot complicaties leiden. Indien binnen bestaande fiscale eenheden het eigendom van patenten en ontwikkelingswerkzaamheden gescheiden zijn, kunnen zich problemen voordoen ten aanzien van de toepassing van de innovatiebox. Ten aanzien van het tonnageregime voor de zeescheepvaart kunnen eveneens nadelige consequenties optreden. Verschillende toetsen dienen mogelijk niet langer toegepast te worden op groepsniveau, maar op het niveau van het lichaam.

De voorstellen zullen op korte termijn met de Kamer besproken worden. De beslissing om een wetsvoorstel aan de Kamer aan te bieden, en de daarbij gekozen richting voor een alternatief van het huidige fiscale eenheidsregime, wordt aan een volgend kabinet overgelaten. Dit impliceert dat de invoering van het nieuwe groepsregime en/of een op hoofdlijnen gewijzigd fiscale eenheidsregime enige tijd op zich kan laten wachten.

Overige onderwerpen (deelnemingsvrijstelling)

Reeds in 2018 is toegezegd te onderzoeken of de deelnemingsvrijstelling zodanig kan worden gewijzigd dat deze niet meer hoeft te worden toegepast als de aanwezigheid van een concern in Nederland zich beperkt tot één of meerdere nagenoeg 'substanceleze' (tussen)houdsters. Op Prinsjesdag is door de Staatssecretaris van Financiën aangekondigd dat onderzocht wordt of het mogelijk is per 2022 met regelgeving te komen die voorziet in een informatie-uitwisselingsmogelijkheid met het buitenland voor doorstroomvennootschappen (doorstroom van dividenden) die over onvoldoende substance beschikken in Nederland. Deze (mogelijke) bepalingen zijn (zeer waarschijnlijk) in lijn met de bestaande maatregelen voor doorstroomvennootschappen die hoofdzakelijk rente of royalty's ontvangen uit (en doorbetalen aan) het buitenland.

Overzicht belangrijkste wetsvoorstellen & onderzoeken/inventarisaties

Overzicht belangrijkste wetsvoorstellen & onderzoeken			
Omschrijving	Indeling wetsvoorstel	Onderzoek en/of inventarisatie	Inwerkingtreding wet
Reeds in werking getreden			
Implementatie van (o.a.) earningsstrippingmaatregel ATAD1.	-	-	2019
Implementatie hybride mismatchbepalingen ATAD2.	-	-	2020
Nog te implementeren			
Invoering conditionele bronbelasting op rente- en royaltybetalingen.	2019/2020	-	2022
Wetsvoorstel aanpassing arm's-length beginsel.	2021	-	2022
Nota van wijziging op het Belastingplan 2021: beperking verliesverrekening.	2020	-	2022
Wetsvoorstel wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden.	2021	-	2024
Lopende inventarisaties/onderzoeken			
Publicatie uitkomst consultatie alternatieve groepsregeling in de Vennootschapsbelasting.	-	Verwacht: 2020	-
Onderzoek wijziging deelnemingsvrijstelling t.a.v. "substanceleze" (tussen)houdsters – (voorkeur informatie-uitwisseling aan bronlanden conform art. 3a Uitv. Besl. Internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen).	-	2021	Verwacht: 2022
Onderzoek / opties in voortbrengen aard en omvang aandeelhouderskosten en royalty's op de winst.	-	2021	-
Onderzoek naar verdere beperking van de renteaftrek i.c.m. een vermogensaftrek.	-	2021	-

DISCLAIMER

De informatie in dit blog is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. De informatie in dit blog is daarom bedoeld voor algemene informatieve doeleinden en kan niet als advies worden beschouwd. Hoewel we ernaar streven om nauwkeurige en tijdige informatie te verstrekken en er veel zorg is besteed aan het samenstellen van dit blog, kan er geen garantie worden gegeven dat dergelijke informatie correct is vanaf de datum waarop deze is ontvangen, of dat deze in de toekomst correct zal blijven. Niemand mag op basis van dergelijke informatie handelen zonder passend professioneel advies na een grondig onderzoek van de specifieke situatie. Wij aanvaarden geen enkele aansprakelijkheid voor de gevolgen die voortvloeien uit het gebruik van de informatie in deze publicatie.



Anthonie Knobbout
+31(0) 6 23 93 43 27
anthonie.knobbout@noviotax.com



Nedelina Vasilkova
+31(0) 6 48 14 26 63
nedelina.vasilkova@noviotax.com



Patrick Schrievers
+31(0) 6 10 24 61 40
patrick.schrievers@noviotax.com



Gert-Jan Hop
+31(0) 6 27 32 86 47
gert-jan.hop@noviotax.com



Yoran Noij
+31 (0) 6 38 27 23 92
yoran.noij@noviotax.com