

NovioTax Belastingplan 2019 – een selectie

September 2018

Op Prinsjesdag, dinsdag 18 september 2018, is het belastingplan 2019 gepubliceerd. Een stapel aan wetsvoorstellen op fiscaal gebied staat hierin beschreven, waarvan er een aantal veel impact kunnen hebben op uw belastingpositie. In deze blog volgt een selectie van enkele belangrijke wijzigingen die van kracht zullen zijn vanaf 2019 en verder. Een selectie van de aanpassingen, zoals vermeld in het belastingplan 2019, is hieronder verdeeld in de volgende subonderdelen: inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting en de Europese antibelastingontwikjingsrichtlijnen. Artikelsgewijs voorziet deze blog u van een korte uitleg over de (mogelijke) fiscale gevolgen.

Wet Inkomstenbelasting 2001 - grondslagverbreding & tariefswijziging

Naar aanleiding van een evaluatie inzake de regeling voor buitenlandse expats, de 30%-regeling, heeft het kabinet besloten de maximale looptijd van deze regeling voor ingekomen werknemers met drie jaar te verkorten. Beschikkingen voor toepassing van de 30%-regeling zullen dus vanaf 2019 afgegeven worden met een maximale duur van 5 jaren. Deze aanpassing geldt ook voor al lopende afspraken.

Een wijziging in artikel 4.49 van deze wet betreft de beperking van de verliesverrekeningstermijn van verliezen uit een aanmerkelijk belang (AB). Vanaf 2019 zal een termijn van 6 jaren van toepassing zijn voor het effectueren van dit verlies met winsten die na het verliesjaar zijn behaald. In 2018 is de termijn nog 9 jaren. Een gevolg van deze aanpassing kan zijn dat uw AB-verliezen uit 2019 eerder de verliesverrekeningstermijn overschrijden dan een verlies geleden in 2018. Om voornoemd geval te ontzien zal er een overgangsregeling worden ingevoerd met een aangepaste verliesverrekeningsvolgorde. Onder jaren wordt overigens kalenderjaren verstaan.

Vanwege de wijziging van de tarieven in de wet op de vennootschapsbelasting wordt voorgesteld het tarief in box 2 te corrigeren van 25% naar 26,9% per 2021. Dit gebeurt in twee stappen: met ingang van 2020 wordt het tarief met 1,25%-punt verhoogd naar 26,25% en met ingang van 2021 wordt het tarief met 0,65%-punt verder verhoogd naar 26,9%.

Tot slot wijzen wij nog op de aankondiging van het kabinet om vanaf 2022 schulden van DGA's aan eigen BV's als dividenduitkering te gaan belasten, indien deze hoger zijn dan € 500.000. Hierbij dient ook rekening te worden gehouden met het hogere AB-tarief in 2022. Wij verwachten dat deze maatregel veel discussie zal gaan veroorzaken. Zie in dit verband het FD van 20 september 2018.

Wet op de vennootschapsbelasting 1969 - vervallen renteaftrekbeperkingen, maatregelen ter verbreding van de grondslag & tariefswijziging

Identiek aan de aanpassing omtrent de verrekening van AB-verliezen in de inkomstenbelasting, vindt er eveneens een wijziging plaats in artikel 20 Wet VPB 1969. Ook hier wordt vooruitwenteling van verliezen beperkt tot 6 jaren vanaf 2019. Daarnaast zal er eenzelfde overgangsregeling toegepast worden ter voorkoming van het ongewenste effect met betrekking tot verliesverdamping van jongere verliezen.

Daarnaast zal de heffingsgrondslag verbreed worden door de bodemwaarde voor afschrijvingen op gebouwen vast te stellen op 100% van de WOZ-waarde. In artikel 8 Wet VPB 1969 wordt deze wijziging doorgevoerd, aangezien deze aanpassing slechts geldt voor vennootschapsbelastingplichtigen. Gebouwen in eigen gebruik worden met deze

maatregel op dezelfde wijze behandeld als gebouwen welke ter belegging worden aangehouden. Belastingplichtigen waarbij de innovatiebox wordt toegepast op behaalde voordelen, zullen doorgaans minder hard getroffen worden door deze afschrijvingsbeperking. De innovatieve voordelen die in aanmerking komen voor de innovatiebox worden immers behaald op basis van de fiscale EBIT.

Vanwege de implementatie van een generieke renteaftrekbeperking (artikel 15b), zullen de artikelen 13l (aftrekbeperking bovenmatig deelnemingsrente) en 15ad (aftrekbeperking rente op overnameschulden binnen fiscale eenheid) vervallen. Aan het nieuwe artikel 15b, dat vanaf 2019 van kracht zal zijn, wordt in deze blog apart aandacht besteed onder de antibelastingontwikkingsrichtlijn (ATAD1).

Tariefswijzigingen van de vennootschapsbelasting zijn vastgesteld op volgende percentages:

In 2019: de eerste tariefschijf 19% (tot en met € 200.000 winst) en de tweede tariefschijf 24,3%;

In 2020: 17,5%, respectievelijk 23,9%;

In 2021: 16%, respectievelijk 22,25%.

Wet op de dividendbelasting 1965 verdwijnt & Wet bronbelasting 2020 werkt misbruik tegen

Ter behoud en stimulering van het Nederlandse vestigingsklimaat voor internationaal opererende bedrijven, zal de dividendbelasting afgeschaft worden per 1 januari 2020. Gelijktijdig wordt een nieuwe wet, genaamd Wet bronbelasting 2020, geïntroduceerd. De nieuwe conditionele bronbelasting heeft als doel om in sommige gevallen, bijvoorbeeld oneigenlijke structuren via laag belaste jurisdicties en/of misbruiksituaties, alsnog dividendbelasting te heffen. Van een laag belaste jurisdictie is sprake als het statutaire tarief minder bedraagt dan 7% of als deze is opgenomen in de zwarte lijst van de EU. Bij de tariefseis gaat het om het algemeen geldende statutaire tarief over ondernemingswinsten. In zoverre hoeft niet het naar Nederlandse maatstaven effectieve tarief te worden herrekend. Daarnaast wordt voorgesteld om de maatregelen enkel te laten gelden voor gelieerde maatschappijen.

Ingeval van situaties waar verdragen op van toepassing zijn geldt overigens in beginsel een driejaarstermijn. Om Nederland en de verdragspartner de kans te geven om onderhandelingen te starten voordat de positie van belastingplichtigen verandert, is in het wetsvoorstel een bepaling opgenomen die regelt dat betalingen aan in verdragsstaten gevestigde concernvennootschappen niet eerder aan de heffing van de bronbelasting zullen worden onderworpen dan nadat drie kalenderjaren zijn verstreken na de eerste aanwijzing van die verdragsstaat bij ministeriële regeling.

Voor de eveneens daarmee samenhangende conditionele bronbelastingen op interest en royalty's zal in 2019 een wetsvoorstel worden ingediend met een inwerkingtredingsdatum van 2021. Hoewel dit wat speculatief is verwachten wij dat deze bronbelastingen worden ingevoerd. Alsdan verdienen bijvoorbeeld financieringen van bijvoorbeeld vennootschappen in Curaçao aandacht.

Er is sprake van gelieerdheid indien het ontvangende lichaam een kwalificerend belang heeft in het uitkerende lichaam. Er is sprake van een kwalificerend belang indien er direct of indirect een zodanige invloed op de besluitvorming kan plaatsvinden, dat daarmee de activiteiten van de gelieerde vennootschap kunnen worden bepaald. Daarvan zal in ieder geval sprake zijn indien het belang meer dan 50% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt.

Nieuw ten opzichte van de huidige antimisbruikregels in de dividendbelasting en buitenlandse belastingplicht is de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs op grond van bijkomende omstandigheden. Indien niet aan de vereisten van de objectieve toets wordt voldaan en op basis van de subjectieve toets sprake is van het ontgaan van bronbelasting op dividenden bij een ander, is de antimisbruikbepaling in beginsel van toepassing. Echter, als de tussenhouder is gevestigd in de EU/EER kan op andere wijze aannemelijk worden gemaakt dat toch sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Deze aanvulling in EU/EER-situaties is een gevolg van een door het HvJ EU op 20 december 2017 gewezen arrest (Deister en Juhler Holding; zie ook onze blog: [Deister Holding and Juhler Holding - impact on dividends from Germany](#)).

Bedoelde arresten zien op een situatie in de Duitse wetgeving waarin onder andere is overwogen dat voor de vaststelling of sprake is van een kunstmatige constructie per concreet geval alle aspecten van het betreffende geval moeten worden onderzocht en dus niet kan worden volstaan met het toepassen van vooraf vastgestelde algemene criteria. Onder aspecten van het concrete geval worden verstaan de organisatorische, economische en andere relevante kenmerken van het concern waarvan de betrokken moedermaatschappij deel uitmaakt, alsmede de structuur en de strategie van het concern. Indien de opbrengstgerechtigde is gevestigd in een derde staat kan geen gebruik worden gemaakt van deze aanvullende mogelijkheid om aannemelijk te maken dat sprake is van geldige zakelijke redenen.

Implementatiewetsvoorstel ATAD 1

Nieuwe renteaftrek beperking

Nederland is door de eerste Europese antibelastingontwikjingsrichtlijn (ATAD1) verplicht om een generieke renteaftrekbeperking in te voeren. Diverse benamingen worden gebruikt voor het artikel dat geïmplementeerd wordt en van kracht zal zijn per 1 januari 2019. Gedoeld wordt op dit artikel als men spreekt over earningsstripping-maatregel, EBITDA-regeling of 30%-regeling (niet verwarren met de regeling voor expats in de inkomstenbelasting).

In ieder geval wordt hieraan vanaf 2019 uitvoering gegeven met artikel 15b. Deze generieke renteaftrekbeperking is door Nederland bewust strikter geïmplementeerd dan noodzakelijk en werkt als volgt:

1. Rentelasten en -baten worden met elkaar gesaldeerd;
2. Rente die nog overblijft mag ten laste van de winst worden gebracht tot maximaal 30% van de 'earnings before interest, tax, depreciation and amortization' (EBITDA);
3. Er geldt een drempelbedrag van € 1 miljoen om het mkb te ontzien;
4. Rente die in aftrek wordt beperkt is onbeperkt vooruit te wentelen;
5. Van een groepsescope o.i.d. is artikel 15b niet voorzien.

Aanvullend op artikel 15b wordt artikel 15ba in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen. Dit artikel is vergelijkbaar met artikel 20a waarmee handel in verlieslichamen wordt tegengegaan. Het verschil is dat het in art. 15ba gaat om niet-geëffectueerde rente in plaats van verliezen. Daarnaast wordt eenzelfde criterium opgenomen omtrent de belangenwijziging dat tot toepassing van dit artikel leidt.

In de praktijk verwachten wij dat artikel 15b een grote impact zal hebben. De regeling is namelijk van toepassing op zowel bestaande als nieuwe leningen. In dit verband merken wij op dat nog onduidelijk is hoe art. 15b zal uitwerken binnen fiscale eenheden (impact Group Steria en per-element benadering). Wel verwachten wij dat de werking van art. 15b gevolgen met zich zal brengen ten aanzien van de toegepaste verrekenprijzen. Als bijvoorbeeld art. 15b wordt toegepast op basis van een standalone bepaling dan dienen de verrekenprijzen arms' length te zijn. Voor de bepaling van de EBITDA wordt de naar fiscale maatstaven bepaalde winst van de belastingplichtige als uitgangspunt genomen, waardoor verrekenprijscorrecties worden meegerekend.

Een belastingplichtige kan zich mogelijk 'opknippen' in verschillende vennootschappen om zo voor iedere vennootschap afzonderlijk gebruik te maken van de drempel. In de parlementaire stukken is echter al aangegeven dat indien hier in de praktijk op wordt ingespeeld wettelijke maatregelen kunnen worden bezien. Wij kunnen ons overigens voorstellen dat de werking van deze regeling een extra overweging zal worden bij het aangaan van een fiscale eenheid. Aanvullend kunnen wij ons voorstellen dat bedrijven die momenteel (veel) gefinancierd zijn met schulden alsnog overwegen of de innovatiebox zinvol is. Voorheen hadden dergelijke bedrijven immers relatief weinig belang bij toepassing van de innovatiebox als gevolg van de renteaftrek (aannemende dat deze renten nog niet in aftrek beperkt werden).

CFC wetgeving

Het onderhavige wetsvoorstel kent tevens een regeling voor zogenoemde gecontroleerde buitenlandse entiteiten, afgekort CFC. Op grond van de CFC-maatregel dient allereerst vastgesteld te worden of een gecontroleerd lichaam of een vaste inrichting van een belastingplichtige kwalificeert als een CFC. Er is sprake van een CFC als - kort gezegd - dat lichaam is gevestigd of die vaste inrichting is gelegen in een staat die lichamen niet of naar een statutair tarief van minder dan 7% onderwerpt aan een belasting naar de winst (laagbelastende staat) of in een staat die is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve jurisdicties.

Als sprake is van een CFC dan wordt het positieve saldo aan niet (tijdig) uitgekeerde besmette voordelen tot de winst gerekend. De besmette voordelen zijn gespecificeerde categorieën, zoals rente, royalty's en dividenden, verminderd met de daarmee verband houdende kosten. De omvang van de besmette voordelen wordt naar Nederlandse maatstaven bepaald. Als sprake is van een CFC in de vorm van een vaste inrichting dan is de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten niet van toepassing op de aan die vaste inrichting toerekenbare besmette voordelen.

GAAR ('general anti-abuse rule')

ATAD1 legt EU-lidstaten tevens de verplichting op een algemene antimisbruikbepaling, afgekort GAAR ('general anti-abuse rule'), te implementeren. Nederland kent met het leerstuk van *fraus legis* reeds een algemene antimisbruikbepaling, die overigens ook buiten de vennootschapsbelasting werking heeft. Mede om die reden behoeft de GAAR geen specifieke implementatie.

Exitheffingen

Als een in Nederland belastingplichtig lichaam vermogensbestanddelen of zijn fiscale vestigingsplaats overbrengt naar een andere staat dient Nederland ingevolge ATAD1 in de vennootschapsbelasting een zogenoemde exitheffing op te leggen ongeacht of de in die vermogensbestanddelen begrepen meerwaarden zijn gerealiseerd.

De huidige eindafrekeningsystematiek in Nederland komt wat betreft de belastingplicht overeen met de exitheffing in ATAD1. Wat betreft de invordering van de belastingclaim dient de huidige wetgeving op twee punten aangepast te worden:

- o Bij overbrenging van vermogensbestanddelen naar een EU-lidstaat of EER-staat zal de mogelijkheid voor een gespreide betaling van de belastingclaim over een periode van vijf jaar gaan bestaan (en niet langer uitstel van betaling en slechts (gespreide betaling na realisatie van meerwaarden);
- o Op basis van ATAD1 hoeft een belastingschuldige aan wie gespreide betaling is toegestaan alleen zekerheid te stellen als aantoonbaar en werkelijk gevaar bestaat voor niet-invordering. Op basis van de huidige Nederlandse regelgeving kan de ontvanger in beginsel in alle gevallen waarin uitstel van betaling wordt verleend zekerheid vragen.

In het vervolg van 2018 zal de internetconsultatieprocedure plaatsvinden voor de implementatie van ATAD 2. Een wetsvoorstel omtrent de implementatie daarvan zal in de loop van 2019 gepubliceerd worden, waarna daar mogelijk uitvoering aan gegeven wordt per 1 januari 2020. Wij verwachten dat ATAD2 een grote impact zal hebben op het gebruik van hybride entiteiten en / of hybride financieringsarrangementen.



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



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