



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. de heer S. Weeber
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 16 oktober 2020

Betreft: NOB-commentaar Baangerelateerde Investeringskorting

Geachte leden van de Commissie,

Met de tweede nota van wijziging bij het Belastingplan 2021 (35 572) wordt de eerder aangekondigde Baangerelateerde Investeringskorting (hierna: BIK) geïntroduceerd. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) biedt uw commissie naar aanleiding hiervan haar commentaar aan.

1. Baangerelateerde Investeringskorting

1.1 Bedrijfsmiddelen kwalificeren slechts als baangerelateerde investering indien de investeringsverplichting is aangegaan op of na 1 oktober 2020 en de laatste betaling plaatsvindt in 2021 of 2022. De Orde vraagt te bevestigen of zij het goed heeft gezien dat investeringen, waarbij de investeringsverplichting is aangegaan op 5 oktober 2020 en de enige betaling (bijvoorbeeld ten behoeve van een bestelbus van 75.000 euro) al wordt gedaan in november 2020, niet kwalificeren.

1.2 De voorgestelde regeling voorziet niet in een desinvesteringsregeling. De Orde neemt aan dat dit een bewuste keus is gezien de ratio van de regeling, namelijk de stimulering van baangerelateerde investeringen. De Orde verzoekt dit te bevestigen. In het verlengde hiervan komt de vraag op of het zonder aanvullende bepaling om dit tegen te gaan mogelijk is dat een in Nederland gevestigde groepsmaatschappij de BIK voor een baangerelateerde investering kan

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

ontvangen, waarna het bedrijfsmiddel vervolgens wordt overdragen aan een buitenlandse groepsvennootschap.

1.3 Omdat de BIK aansluit bij de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) als bedoeld in artikel 3.41 Wet IB 2001, wordt een aantal bedrijfsmiddelen uitgesloten. Artikel 3.45 Wet IB 2001 bepaalt dat uitgesloten bedrijfsmiddelen voor de investeringsaftrek o.a. zijn woonhuizen en bedrijfsmiddelen die zijn bestemd om – direct of indirect – hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden. Hierdoor kunnen bijvoorbeeld woningcorporaties en verhuurbedrijven, zoals bijvoorbeeld autoverhuur- en opslagbedrijven, niet profiteren van de BIK. De Orde vraagt zich af of dit een bewuste keuze is geweest.

1.4 De Orde vraagt of haar conclusie juist is dat de afdrachtvermindering tot de totaalwinst behoort en daarmee direct wordt belast met vennootschaps- respectievelijk inkomstenbelasting? De Orde verwijst hierbij naar de fiscale behandeling van de afdrachtvermindering voor S&O en voor de fiscale beleggingsinstelling (artikel 11a Wet DB), waarbij tijdens de parlementaire behandeling is aangegeven dat de afdrachtvermindering tot de fiscale winst moet worden gerekend.

Met betrekking tot de afdrachtvermindering S&O:

“Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de tegemoetkoming de loonkosten verlaagt en daarmee de fiscale winst van de S&O-inhoudingsplichtige verhoogt. Dit betekent dat het voordeel van de tegemoetkoming wordt betrokken in de heffing van de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting.” (MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23 477, nr. 3, p. 5)

En voor de afdrachtvermindering dividendbelasting:

“Het onderhavige voorstel om de teruggaafregelingen van Nederlandse dividendbelasting en buitenlandse bronheffingen om te zetten in één afdrachtvermindering in de dividendbelasting doet niets af aan de uitdelingsverplichting. In plaats van dat de op inkomsten van de beleggingsinstelling drukkende dividend- of bronbelasting wordt teruggegeven, verkrijgt de beleggingsinstelling voortaan de mogelijkheid die belastingen in mindering te brengen op de af te dragen dividendbelasting. De constatering van de Raad dat de ten laste van de beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting en andere bronheffingen blijven drukken op de aan de beleggingsinstelling uitgekeerde dividenden, deel ik niet. Als een beleggingsinstelling dividend ontvangt waarop dividendbelasting is ingehouden, verkrijgt zij namelijk tegelijkertijd een even grote vordering om die dividendbelasting in mindering te brengen op de bij uitdeling af te dragen dividendbelasting. In totaal kan de beleggingsinstelling dus het ontvangen bruto dividend (door)uitdelen aan haar deelnemers.” (Kamerstukken II/2007-2008, 31206, nr. 4, pag. 5 en Kamerstukken II, 2007/08, 31206, nr. 6, p. 11-12).

Indien deze conclusie juist is, leidt dit ertoe dat een aanzienlijk deel van de BIK direct weer wordt afgeroomd door de heffing van IB dan wel Vpb. De Orde vraagt zich af of dit gewenst is. Is bij de budgettaire raming hiermee rekening mee gehouden? Voorts vraagt de Orde of is overwogen om de BIK, net als de ‘coronasubsidies’ te defiscaliseren (zie het voorgestelde artikel XVII van het wetsvoorstel Belastingplan 2021) en zo ja, waarom daartoe met betrekking tot de BIK niet is overgegaan.

1.5 De Orde wijst in dit verband ook op het voorgestelde artikel 3.29d Wet IB 2001 dat zich nu eerder tegen de belastingplichtige lijkt te keren, terwijl uit de toelichting blijkt dat die te zinnen voordeel strekt doordat de afschrijvingsbasis van het bedrijfsmiddel in stand wordt gelaten (wat leidt tot hogere afschrijvingen). Voor de belastingplichtige is het dan fiscaal gunstiger om de BIK wel in mindering te brengen op de kostprijs van het bedrijfsmiddel. De BIK blijft dan in het jaar van toekenning namelijk vooralsnog onbelast met IB of Vpb en wordt gespreid belast over de levensduur van het bedrijfsmiddel door middel van de lagere afschrijvingen. Dus als inderdaad is bedoeld dat de BIK belast is met IB of Vpb, beveelt de Orde aan het voorgestelde artikel 3.29d Wet IB te schrappen.

1.6 Het huidige voorstel lijkt niet uit te sluiten dat als baangerelateerde investering kan kwalificeren de aanschaf van een bedrijfsmiddel dat onderdeel wordt van het ondernemingsvermogen van het hoofdhuis van een buitenlandse vennootschap dat is gevestigd in een land waarmee Nederland geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, waarbij die vennootschap een vaste inrichting in Nederland heeft. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat de buitenlandse vennootschap zowel in Nederland als in het land van vestiging een onderneming uitoefent met werknemers. Over het loon van deze werknemers wordt in Nederland en in het land van vestiging Nederlandse respectievelijk buitenlandse loonbelasting afgedragen. Het voorstel leidt ertoe dat de BIK ook moet worden verleend voor een bedrijfsmiddel dat geen onderdeel wordt van het ondernemingsvermogen van de Nederlandse vaste inrichting. Dit erodeert derhalve de Nederlandse loonbelastingafdracht, terwijl de investering ten goede komt van het buitenland.

Dit onbedoelde effect doet zich mogelijk ook voor indien een beroep wordt gedaan op een grensoverschrijdende fiscale eenheid. Stel een Nederlandse dochtervennootschap van een Duitse moedermaatschappij heeft werknemers in dienst waarvoor loonbelasting wordt afgedragen in Nederland. De Nederlandse dochtermaatschappij heeft geen baangerelateerde investeringen gedaan. De Duitse moedervernootschap heeft wel dergelijke investeringen gedaan. Nu de BIK aansluit bij de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, zou de Duitse moedervernootschap met een beroep op de jurisprudentie van het HvJ EU inzake de per-elementbenadering, een beroep op de BIK kunnen doen. Indien de Duitse moeder immers in Nederland zou zijn gevestigd, zou zij aanspraak hebben kunnen maken op de BIK via de regeling van de fiscale eenheid. Uit het arrest van de Hoge Raad van 19 oktober 2018 (nr. 15/00194, ECLI:NL:HR:2018:1968) volgt dat de wijze waarop in een zodanige hypothetische

situatie voorkoming van dubbele belasting ter zake van de winst van de niet-ingezeten vennootschap zou worden verleend, bij de ‘per-elementbenadering’ in het kader van de vergelijking niet ter zake doet. Daarmee is de vraag of het huidige art. 3.45 lid 1(a) 2° Wet IB 2001 in zo een situatie de bedrijfsmiddelen van een buitenlands hoofdhuis (of buitenlandse dochtermaatschappij) wel uitsluit.

De hierboven geschetste risico’s kunnen worden voorkomen door art. 3.45 lid 1(a) 2° Wet IB 2001 zodanig te wijzigen dat voor de investeringsaftrek niet tot de bedrijfsmiddelen behoren bedrijfsmiddelen die zijn bestemd om – direct of indirect – hoofdzakelijk te worden gebruikt voor het drijven van een onderneming, of een gedeelte van een onderneming, indien en voorover deze bedrijfsmiddelen niet behoren tot in Nederland gelegen ondernemingsvermogen. Voor de goede orde merkt de Orde op dat deze aanpassing welke is ingegeven door de BIK, ook doorwerkt naar de investeringsaftrek, bijvoorbeeld indien een Nederlandse onderneming investeert in een vaste inrichting in een niet-verdragsland alwaar geen winstbelasting wordt geheven. In die situatie is immers geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing en bestaat op dit moment wel recht op investeringsaftrek.

1.7 De Orde meent dat met deze aanpassing de voorgestelde regeling ook beter bestand is tegen mogelijke strijdigheid met het Unierecht. De BIK lijkt nl niet bedoeld te zijn voor investeringen buiten Nederland. Met andere woorden de doelstelling van de regeling lijkt te zijn, dat tegenover het verlenen van de BIK een onderworpenheid aan de heffing van IB of Vpb staat. Hiermee worden dus investeringen in andere lidstaten uitgesloten van de BIK. Dit roept de vraag op of dit niet op gespannen voet staat met het Unierecht. Een beroep op de verdragsvrijheden van het Unierecht zou kunnen worden doorkruist indien een beroep kan worden gedaan op een objectieve rechtvaardigingsgrond. Indien consistent doorgevoerd zou mogelijk territorialiteit als rechtvaardiging kunnen gelden (fiscale coherentie). Een andere rechtvaardiging kan gelegen zijn als steunmaatregel in het licht van de COVID-crisis voor investeringen in de Nederlandse economie. In lijn met het advies van de Raad van State – die zijn zorg uitspreekt over strijdigheid met EU-staatssteunbepalingen – zou in dat kader de vraag kunnen worden voorgelegd of hier sprake is van een (gerechtvaardigde) steunmaatregel. De hiervoor geschetste problemen zouden de facto worden opgelost, indien de Europese Commissie de maatregel als goedgekeurde steun zou aanwijzen. Daarmee is een beroep op de verdragsvrijheden bij de nationale rechter niet meer mogelijk, zo blijkt uit het arrest in de zaak A-Fonds.¹ Om de rechtvaardiging op basis van de territorialiteit en de link met de Nederlands economie te versterken, adviseert de Orde om baangerelateerde investeringen te beperken tot bedrijfsmiddelen die tot Nederlands ondernemingsvermogen behoren, zodat zowel de BIK als de inkomsten die voortvloeien uit de bedrijfsmiddelen onderworpen zijn aan Nederlandse IB/Vpb. Hiermee wordt gewaarborgd dat de beoogde fiscale samenhang consequent wordt nagestreefd. Die waarborg ontbreekt thans omdat – zoals hierboven is aangegeven –

¹ HvJ EU 2 mei 2019, C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352.

bijvoorbeeld buitenlandse vennootschappen die zijn gevestigd in een niet-verdragsland BIK zouden kunnen claimen voor bedrijfsmiddelen die tot het ondernemingsvermogen van het buitenlandse hoofdhuis behoren.

1.8 Een BIK-inhoudingsplichtige vraagt de BIK-verklaring aan door een aanvraag in te dienen bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO). Als BIK-inhoudingsplichtige kwalificeert hierbij een natuurlijk persoon die of een lichaam dat inhoudingsplichtige is en die of dat een of meer baangerelateerde investeringen doet, voor zover die persoon of dat lichaam voor die investeringen, afgezien van de omvang daarvan, in aanmerking komt voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, bedoeld in artikel 3.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001. De Orde merkt op dat een BIK-inhoudingsplichtige over meerdere loonheffingenummers kan beschikken. De investeringen in bedrijfsmiddelen zijn in een dergelijke situatie in de regel niet aan één loonheffingnummer toe te rekenen. De Orde vraagt zich af op welke wijze in dit geval de BIK-verklaring dient te worden aangevraagd. Een oplossing kan worden gevonden door – analoog aan de fiscale eenheid - toe te staan de BIK-verklaring op één loonheffingnummer aan te vragen. In de aanvraag dient dan te worden verzocht om een toedeling van de afdrachtvermindering over de verschillende loonheffingenummers waarover de BIK-inhoudingsplichtige beschikt. Als de BIK-inhoudingsplichtige geen verdeling aangeeft, kan de afdrachtvermindering slechts worden toegepast op het loonheffingnummer waarop de aanvraag heeft plaatsgevonden. De gehele BIK-afdrachtvermindering van de betreffende aanvraag zal dan aan dit loonheffingnummer worden toebedeeld.

1.9 Uit de toelichting blijkt dat de BIK nog nader zal worden uitgewerkt in een algemene maatregel van bestuur (AMvB). De Orde verzoekt die AMvB in concept beschikbaar te stellen, zodat die deel kan uitmaken van de parlementaire beraadslaging.

1.10 Het valt de Orde op dat de eis dat het bedrijfsmiddel waarvoor een BIK-verklaring is afgegeven, binnen zes maanden na volledige betaling in gebruik is genomen, erg strikt wordt gehanteerd. In die situatie wordt blijkens de wettekst (het voorgestelde artikel 29h lid 1 onderdeel b WVA) zonder meer een correctie-BIK-verklaring vastgesteld voor de desbetreffende investering. De situatie kan zich echter voordoen dat een bedrijfsmiddel door onvoorziene buiten de macht van de inhoudingsplichtige liggende omstandigheden pas later in gebruik kan worden genomen. Voor die gevallen geeft de Orde in overweging om een tegenbewijsregeling op te nemen. Ter vergelijking wijst de Orde op artikel 3.54 lid 5 onderdeel b Wet IB 2001, op grond waarvan een belastingplichtige vrijval van de herinvesteringsreserve kan voorkomen ingeval hij aannemelijk maakt dat de herinvestering door bijzondere omstandigheden is vertraagd.

1.11 De Orde leidt uit de tekst en de toelichting bij artikel 29h lid 1 en 5 WVA af dat de toedeling van een correctie-BIK-verklaring over inhoudingsplichtigen binnen een fiscale

eenheid niet noodzakelijkerwijs hoeft overeen te komen met de oorspronkelijke verdeling conform de BIK-verklaring ex het voorgestelde artikel 29f lid 2 onderdeel d WVA, maar dat RVO discretionaire ruimte heeft om tot een andere verdeling te komen. De Orde verzoekt dit te bevestigen. Zo ja, dan verzoek de Orde aan te geven wat de achtergrond hiervan is en welke criteria RVO in dit kader zal hanteren. De Orde geeft in overweging om het initiatief tot verdeling van de correctie-BIK-verklaring bij de inhoudingsplichtige te laten die de BIK namens de fiscale eenheid heeft aangevraagd. Deze inhoudingsplichtige heeft immers ook de initiële toedeling voor haar rekening genomen.

1.12 De Orde verzoekt in te gaan op de samenloop van de BIK met de fiscale eenheid, juridische fusie en juridische splitsing. In het bijzonder heeft de Orde de volgende vragen:

- Begrijpt de Orde het goed dat de BIK-aanspraak van een maatschappij bij voeging overgaat op de fiscale eenheid, maar deze alleen op de loonheffingen van die desbetreffende maatschappij in mindering gebracht mag worden (dus niet de overige fiscale eenheidmaatschappijen)?
- Begrijpt de Orde het goed dat de BIK-aanspraak voorzover deze is toegewezen aan een maatschappij bij ontvoeging met deze maatschappij meegaat en dus niet per sé meegaat met de maatschappij die in het bedrijfsmiddel heeft geïnvesteerd? De Orde verzoekt om te bevestigen dat wanneer een vennootschap die BIK heeft aangevraagd en vervolgens juridisch gefuseerd wordt (waardoor de verkrijgende rechtspersoon de nieuwe inhoudingsplichtige wordt), de verkrijgende vennootschap de BIK-aanspraak kan effectueren?
- De Orde verzoekt om in te gaan op de situaties waarin tussen het investeren en/of het betalen en/of het in gebruiknemen een juridische fusie plaatsvindt. Bijv. BV X investeert in december 2021 en wordt met ingang van 2022 weggefuseerd in BV Y, waarna BV Y het bedrijfsmiddel in februari 2022 in gebruik neemt. Kan worden bevestigd dat dan de BIK-aanvraag nog steeds mogelijk is voor BV Y?
- De Orde verzoekt om aan te geven op welke wijze de BIK-aanspraak overgaat bij een juridische afsplitsing en een juridische zuivere splitsing. Volgt de BIK-aanspraak dan mee het bedrijfsmiddel of de werknemers / de inhoudingsplichtige?

De Orde vraagt te bevestigen dat het arrest van de Hoge Raad, BNB 1992/128 van overeenkomstige toepassing is voor de BIK?

De Orde vraagt te bevestigen dat ook sprake is van 'betalen' in de zin van de BIK-regeling indien sprake is van de financial lease van een bedrijfsmiddel.

2. Tot slot

De Orde suggereert de staatssecretaris om een reactie te vragen op de bovenvermelde punten.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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