

Weekblad voor Fiscaal Recht, Verslag van het Nijmeegse congres "VPB 2007 in Europees perspectief, een wetenschappelijke benadering"

Weekblad voor Fiscaal Recht, Verslag van het Nijmeegse congres "VPB 2007 in Europees perspectief, een wetenschappelijke benadering"

Weekblad voor Fiscaal Recht, Verslag van het Nijmeegse congres "VPB 2007 in Europees perspectief, een wetenschappelijke benadering"

Vindplaats: WFR 2005/1489 Bijgewerkt tot:01-01-2005

Auteur: Mr. J.J. van den Broek[1]

Verslag van het Nijmeegse congres "VPB 2007 in Europees perspectief, een wetenschappelijke benadering"

Op 21 september 2005 heeft in Nijmegen het eerste fiscale congres uit een reeks van de Radboud Universiteit Nijmegen plaatsgevonden met als thema "VPB 2007 in Europees perspectief, een wetenschappelijke benadering". In deze bijdrage geeft de auteur een samenvatting van hetgeen tijdens het congres aan de orde is geweest.

1. Inleiding

Op 21 september 2005 heeft in de keizerstad het eerste fiscale congres uit een reeks van de Radboud Universiteit Nijmegen plaatsgevonden met als thema "VPB 2007 in Europees perspectief, een wetenschappelijke benadering". Een veertigtal wetenschappers, belastingadviseurs, belastinginspecteurs, vertegenwoordigers uit de rechterlijke macht en bedrijfsfiscalisten nemen deel aan het congres. Centraal staan niet zozeer beleidsmatige afwegingen, maar veeleer hoe een evenwichtig wetenschappelijk verantwoorde vennootschapsbelastingwet in Europees en internationaal perspectief eruit zou moeten zien. Het congres beoogt de voorgestelde hervorming van de vennootschapsbelasting in Nederland in een Europees kader te plaatsen, door daarin ook de ontwikkelingen in onze buurlanden België en Duitsland te betrekken. Als dagvoorzitter treedt op prof. mr. G.T.K. Meussen (als hoogleraar belastingrecht verbonden aan de Radboud Universiteit Nijmegen).

2. De nota Werken aan winst

Prof. mr. G.T.K. Meussen bespreekt de nota Werken aan winst en geeft daarbij een overzicht van de stand van zaken in literatuur en wetenschap, waarbij hij onderzoekt welke met name wetenschappelijke visie er achter de voorstellen schuilt.

De nota kenmerkt zich door een significante verlaging van het vennootschapsbelastingtarief, de mogelijke introductie van een groepsrentebox, afschaffing van de kapitaalsbelasting en introductie van de grensoverschrijdende verliesverrekening. Voor grondslagverbreding zorgen ingrijpende maatregelen in de afschrijving van onroerend goed, de vrijstellingsmethode, de deelnemingsvrijstelling en de verliesverrekening. Het pakket aan maatregelen lijkt ondergeschikt te zijn aan tariefverlaging en budgettaire neutraliteit, terwijl de effectieve belastingdruk niet van belang lijkt te zijn. Een visie op het wezen van de deelnemingsvrijstelling en de daarin opgenomen liquidatieverliesregeling alsmede de fiscale behandeling van buitenlandse verliezen ontbreken terwijl de huidige keuzes slechts summier worden toegelicht.

Door de voortdurende verlaging van het vennootschapsbelastingtarief komt het globale evenwicht tussen de inkomstenbelastingheffing van de ondernemer en de inkomsten- en vennootschapsbelastingheffing van de aanmerkelijkbelangaandeelhouder in gevaar, waardoor belastingarbitrage dreigt. De ondernemersfaciliteiten worden steeds verder verhoogd waardoor de discrepantie tussen ondernemers en genietters van resultaat uit overige

werkzaamheden groter wordt. De ultieme oplossing vormt een ondernemingswinstbelasting. Voor een goede discussie is volgens Meussen meer inzicht nodig in de betaalde vennootschapsbelasting per sector van de economie. Is het MKB het meeste gebaat bij de aangekondigde tariefverlaging en wordt zij anderzijds het meest getroffen door de hervormingsvoorstellen betreffende afschrijving vastgoed?

Welke visie heeft de nota op buitenlandse verliezen? Bij liquidatie van een vaste inrichting of omzetting daarvan in een vennootschap lijken verliezen altijd ineens ingehaald te moeten worden. Als deze faciliteit slechts belastinguitstel verleent, stelt Meussen voor hem te schrappen en maar daadwerkelijk een strikt territorialiteitsbeginsel toe te passen.

Meussen vraagt zich ten aanzien van de grensoverschrijdende fiscale eenheid af of het terugdraaien van in aftrek gebrachte buitenlandse verliezen bij verkoop van een buitenlandse dochter Europeesrechtelijk gezien wel houdbaar is.

Een consistente visie op de deelnemingsvrijstelling ontbreekt, met name bij het vervallen van de liquidatieverliesregeling dat Meussen betreurt en strijdig acht met de Marks & Spencer-gedachte (binnen concernverband moet het verlies immers *ergens* in aftrek kunnen worden gebracht).

De voorgestelde beperking in de achterwaartse verliescompensatie valt wetenschappelijk goed te verdedigen. Meussen stelt voor om van de voorgestelde aanpassingen op het terrein van de afschrijving van ondernemingspanden af te zien en daarvoor in de plaats de herinvesteringsreserve bij beleggingspanden af te schaffen. Verder is hij voorstander van een fiscaal arbitragetribunaal en van sprongcassatie.

Per saldo vindt Meussen de nota visieloos en teleurstellend in die zin dat de tariefverlaging de dominante factor is waarin elke gedachte aan structuur van een vennootschapsbelasting ten onder gaat. Hij acht een fundamentele maatschappelijke discussie wenselijk en stelt een maatschappelijke consultatieronde voor begin 2006 aan de hand van een voorontwerp van wet danwel het opstellen van een wetsvoorstel voor een nieuwe vennootschapsbelastingwet door een in te stellen onafhankelijke commissie.

3. Tariefsverlaging en belastingconcurrentie

Prof. mr. F. Vanistendael (als hoogleraar belastingrecht verbonden aan de Katholieke Universiteit Leuven, België) bespreekt de voorgestelde Nederlandse tariefverlaging mede vanuit het oogpunt van belastingconcurrentie.

Moet Nederland meedoen aan de Europese "rat race to the bottom"? Het fiscale klimaat is volkomen gewijzigd. In de vijf oude EU-lidstaten is het nominale vennootschapsbelastingtarief tussen 1995 en 2005 van 38% gedaald naar 30,3%. Als gevolg van de "harmful tax competition" zijn nieuwe thema's van fundamenteel belang geworden.

Een duidelijk Nederlands antwoord ontbreekt. Gaan we in de vennootschapsbelasting dezelfde kant op als in de inkomstenbelasting door inkomsten uit mobiele factoren in afzonderlijke boxen met een eigen fiscaal vriendelijk regime te belasten?

Vanistendael acht belastingconcurrentie noodzakelijk om een "race to the top" te voorkomen. De Code of Conduct maakt onderscheid tussen goede en slechte fiscale concurrentie, en ook fiscale steunmaatregelen zijn verboden. Er bestaat echter geen verschil tussen het effect van "goede" en "slechte" concurrentie: "goede" concurrentie over de hele lijn trekt misschien meer buitenlandse investeringen aan dan "slechte" concurrentie. In beide gevallen worden concurrentieverhoudingen scheefgetrokken. Tegelijkertijd staat het Europese recht discriminatie van eigen onderdanen toe, hoewel dit de verhoudingen evenzeer scheeftrekt. Er is sprake van een principiële inconsistentie. Concurrentie tussen lidstaten heeft binnen de EG hetzelfde effect als regionale steunmaatregelen. Hoewel dit juridisch is toegestaan, kan het economisch niet onbeperkt worden toegelaten.

Het rapport van Vording geeft duidelijk aan dat de effectieve belastingdruk niet hoofdzakelijk bepaald wordt door de belastinggrondslag maar vooral door het nominale tarief. Nederland

fixeert zich derhalve terecht op een laag tarief. Vanistendael betwijfelt of de grondslagverbreding leidt tot behoud van de effectieve druk.

Het Nederlandse voorstel voor een minimum vennootschapsbelastingtarief van 20% is volgens hem geen goed voorstel. Belastingtarieven schommelen in de loop der tijd, die mogelijkheid moet blijven bestaan. Vanistendael stelt een bandbreedte voor: de vennootschapsbelastingtarieven mogen niet meer dan een bepaald percentage afwijken van het internationaal gemiddelde tarief.

In de internationale concurrentieslag is vooral een verlaging van de effectieve druk nodig. Dat ontbreekt in de voorstellen. Vooral het MKB zal baat hebben van de tariefverlaging, terwijl juist de multinationals van belang zijn in de Europese concurrentiestrijd.

Is een tarief van 10% voor renteboxinkomsten internationaal wel aanvaardbaar? Dit lijkt een belastinguitgave. Voor buitenlandse verliesverrekening zouden Europese afspraken gemaakt moeten worden. De vereenvoudiging in de deelnemingsvrijstelling valt toe te juichen, uitgezonderd de afschaffing van de liquidatieverliesregeling. Fiscale afschrijving moet niet alleen bij vastgoed worden aangepast aan de economische realiteit, maar ook bij andere duurzame activa. Hij pleit voor afschrijving op vervangingswaarde in plaats van historische kostprijs.

4. De Duitse vennootschapsbelasting

Dr. Th. Töben (vennoot bij Pöllath + Partner te Berlijn) gaat in op ontwikkelingen in de Duitse vennootschapsbelasting.

Töben geeft een overzicht van de lage tarieven van de vennootschapsbelasting in Oost-Europa. West-Europa wordt door landen zoals Estland mogelijkwerwijs gedwongen haar belastingtarieven te verlagen. In Duitsland is sinds 1998 het tarief van de vennootschapsbelasting, die bestaat naast de door de deelstaten geheven trade tax ofwel Gewerbesteuer (van 15% tot 20%), verlaagd van 45% tot 25%. Met een belastingdruk van 38,7% (inclusief lokale belastingen) blijft Duitsland koploper binnen de EU.

Hoeveel vennootschapsbelasting int de Duitse overheid jaarlijks? Slechts 17% van de Duitse ondernemingsactiviteiten is ondergebracht in vennootschappen die onderworpen zijn aan Duitse vennootschapsbelasting. Dit betreft vooral grote ondernemingen die veel gebruikmaken van verliesverrekening. Slechts 3% van de totale belastingontvangsten bestaat uit vennootschapsbelasting, 6% uit trade tax. De totale jaarlijkse belastingopbrengst in Duitsland van €450 miljard (2004) bestaat voor €13 miljard uit vennootschapsbelasting en is daarmee budgettair niet van groot belang. Dat is op zichzelf toch wel een merkwaardig fenomeen dat te denken geeft.

Töben bespreekt vervolgens enkele recente verkiezingsvoorstellen. CDU/CSU stellen voor de omzetbelasting met 2% te verhogen. Hiermee kan theoretisch de afschaffing van de vennootschapsbelasting gefinancierd worden, waarbij de Gewerbesteuer dan overigens blijft bestaan. Zowel CDU/CSU als SPD stellen een tariefverlaging voor in de vennootschapsbelasting. De FDP wil drie schijven introduceren onder afschaffing van de trade tax (Gewerbesteuer). De voorstellen hebben vooral een psychologisch effect. Budgettair is de impact gering.

Töben licht de Duitse belastingheffing van buitenlandse vaste inrichtingen toe. Buitenlandse verliezen (actief inkomen) zijn aftrekbaar als er geen belastingverdrag van toepassing is. Is er wel een verdrag van toepassing dan zijn de verliezen vrijgesteld en derhalve niet-aftrekbaar (strikte toepassing territorialiteit). Töben vraagt zich af of vennootschappen met buitenlandse verliezen uit vaste inrichting niet gediscrimineerd worden ten opzichte van vennootschappen met binnenlandse verliezen. Deze vraag ligt onder meer ten grondslag aan de Ritter-zaak (C-152/03) welke op dit moment aanhangig is bij het HvJ EG.

Töben bespreekt Europese, Duitse en Oostenrijkse jurisprudentie over de aftrek van buitenlandse vaste-inrichtingverliezen en van kosten die verband houden met een

buitenlandse bron. Hij concludeert dat het Europese recht Duitsland misschien zal dwingen haar regels te wijzigen ten aanzien van de aftrekbaarheid van kosten voor een buitenlandse bron (bijvoorbeeld hypotheekrente) of van buitenlandse verliezen uit vaste inrichting. Töben stelt onder meer voor om buitenlandse winsten wel vrij te stellen maar buitenlandse verliezen niet met toepassing van een inhaalregeling.

Töben bespreekt enkele systemen binnen Europa van belastingheffing per grensoverschrijdende groep van ondernemingen. Het Duitse systeem van de Organschaft verschilt sterk van de overige systemen. Alleen in Duitsland gevestigde ondernemingen kunnen deel uitmaken van een Organschaft waardoor grensoverschrijdende verliesverrekening niet aan de orde is. Bij een Organschaft is de moedermaatschappij civielrechtelijk aansprakelijk voor de schulden van de in de Organschaft opgenomen dochtermaatschappijen. Bovendien is voor een Organschaft een civielrechtelijk Gewinnabführungsvertrag nodig tussen moeder- en dochtermaatschappij en een dergelijke overeenkomst is met een buitenlandse dochtermaatschappij niet mogelijk. De Duitse Belastingdienst verwacht dat de Marks & Spencer-zaak het Duitse systeem om die reden niet zal veranderen. Töben verwacht dat buitenlandse liquidatieverliezen in Duitsland wel aftrekbaar zullen worden.

5. De Belgische notionele renteaftrek

De bijdrage van prof. mr. H.M.N. Schonis (als hoogleraar belastingrecht verbonden aan de Radboud Universiteit Nijmegen en tevens werkzaam voor Baker & McKenzie) gaat over het Belgische wetsvoorstel voor een notionele renteaftrek dat op 1 januari 2006 in werking treedt. Schonis spreekt in dit verband liever van primair rendement aftrek of algemene vermogensaftrek.

De Europese jurisprudentie tegen discriminatie enerzijds en het verbod op schadelijke belastingconcurrentie anderzijds leidt tot aardverschuivingen en dwingt België een nieuwe positie te zoeken. De Europese Commissie achtte de Belgische coördinatiecentra aanvaardbaar. Deze zijn later gesneuveld in de Primarolo-discussie. De notionele renteaftrek is bedoeld als attractief alternatief met algemene werking, om discussie over schadelijke belastingconcurrentie te voorkomen.

De notionele renteaftrek vormt een fictieve kostenpost in de vennootschapsbelasting. Ondernemers in de inkomstenbelasting genieten de aftrek niet. De aftrek is gerelateerd aan het eigen vermogen na enkele correcties. De aftrek geldt voor in België gevestigde ondernemingen en voor Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen. Het vermogen in vaste inrichtingen buiten België is van de aftrek uitgesloten, hetgeen mogelijk een Europeesrechtelijk probleem oplevert. De regeling lijkt op de vroegere Nederlandse vermogensaftrek. Schonis bespreekt het in aanmerking te nemen vermogen dat binnen een moeder-dochterverhouding per vennootschap wordt bepaald. Deelnemingen blijven derhalve buiten beschouwing, evenals bijvoorbeeld het onroerend goed van villavenootschappen en niet-renderende beleggingen. Kleine ondernemingen hebben ten opzichte van andere ondernemingen aanspraak op een hoger percentage vermogensaftrek (0,5%). Zij kunnen in plaats van de algemene vermogensaftrek ook kiezen voor de (Belgische) faciliteit van de investeringsreserve. De aftrek heeft een extra comptabel karakter. Er worden geen eisen gesteld aan het aantal in de onderneming werkzame personen of de aard van de ondernemingsactiviteiten. Het bedrag van de vermogensaftrek moet gedurende een periode van drie jaren in de onderneming gereserveerd blijven. Wordt een met de vermogensaftrek corresponderend bedrag in die periode als dividend uitgekeerd dan wordt de aftrek weer aan de fiscale winst toegevoegd.

De wetsgeschiedenis biedt geen goede onderbouwing voor het wetsvoorstel. Vanuit bedrijfseconomisch en fiscaal oogpunt is echter een goede rechtvaardiging van de vermogensaftrek aan te voeren. Betoogd kan worden dat een primaire kapitaalsvergoeding

evenals rente of huur een kostenfactor is die in aftrek op de winst behoort te komen. De vennootschapsbelasting heeft dan het karakter van een overwinstbelasting. Het vermindert de ongelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen. Bovendien versterkt de lagere belastingdruk de winst- en vermogenspositie van de kapitaalintensieve ondernemingen, die het meest met de internationale concurrentieslag geconfronteerd worden.

De wetgever heeft geprobeerd dubbele aftrek en misbruik van de regeling te voorkomen. Manipulatie blijft echter mogelijk bijvoorbeeld doordat schulden die verband houden met deelnemingen niet gesaldeerd worden met deelnemingen zelf. Dit maakt de budgettaire beheersbaarheid evenzeer kwetsief, als ook de kostenraming mét inverdieneffecten. Een ander probleem vormt het ontbreken van een bijtelling bij een negatieve vermogensaftrek. De regeling heeft veel goede kanten en bevordert kapitaalintensieve ondernemingen. Zij vormt ook een aantrekkelijk alternatief voor de Nederlandse concernfinancieringmaatschappij. Vanuit het oogpunt van internationale concurrentie was België wellicht meer gebaat bij grondslagverbreding en verlaging van het algemene vennootschapsbelastingtarief.

6. Territorialiteit

Prof. mr. S. van Weeghel (als hoogleraar internationaal belastingrecht verbonden aan de Universiteit van Amsterdam) bespreekt de nota Werken aan winst tegen de achtergrond van het territorialiteitsbeginsel. Wat is de betekenis van dit beginsel in het volkenrecht en wat voor invloed heeft het in de jurisprudentie van het HvJ EG?

Van Weeghel vraagt zich af wat territorialiteit eigenlijk is. Dit begrip is nergens uitgewerkt. Het volkenrecht hanteert begrippen als territorium en soevereiniteit. Centraal staat daar de vraag in hoeverre de naleving van een wet afdwingbaar is. Jurisdictie is daarbij vaak op territorialiteit gebaseerd, maar ook op andere beginselen zoals nationaliteit. Dat dient bijvoorbeeld in het strafrecht onder meer als uitgangspunt. Territoir en nationaliteit vormen de twee algemeen aanvaarde beginselen voor jurisdictie.

De tweede vraag die Van Weeghel zich stelt, is of er natuurlijke grenzen zijn aan jurisdictie. In de Lotus-zaak uit 1927 is bepaald dat een staat zijn jurisdictie in beginsel niet mag uitoefenen op het grondgebied van een andere staat. De voormalige Nederlands-Antilliaanse Minister van Justitie Martha beschrijft in zijn proefschrift hoe volgens de traditionele (volkenrechtelijke) fiscale theorie een land belasting kan heffen over het wereldwijde inkomen en vermogen van personen met de nationaliteit van die staat. Daarnaast is het algemeen aanvaard dat van vreemdelingen wordt geheven op basis van territorialiteit. Van Weeghel concludeert dat het volkenrechtelijke referentiekader afwijkt van de fiscaliteit, waarin geheven wordt op basis van het situsbeginsel en van het woonplaatsbeginsel. Van Weeghel onderscheidt het begrip strikte territorialiteit waaronder hij verstaat het uitsluitend heffen op basis van het situsbeginsel. Het strikte territorialiteitsbeginsel kent drie verschijningsvormen:

- a. inwoners en niet-inwoners worden uitsluitend belast voor inkomsten uit bronnen uit het desbetreffende land (dit is de meest zuivere toepassing van het beginsel);
- b. inwoners zijn onbeperkt belastingplichtig maar winst uit buitenlandse onderneming maakt geen deel uit van de grondslag; of
- c. inwoners zijn onbeperkt belastingplichtig maar winst uit buitenlandse onderneming is vrijgesteld (objectvrijstelling).

De nota Werken aan winst gaat in op het Europeesrechtelijke risico dat Nederland loopt indien de internationale verliesverrekening via de fiscale eenheid zal moeten worden toegestaan en de mogelijkheden om deze verliesverrekening te beperken, bijvoorbeeld door een objectvrijstelling. Van Weeghel betoogt dat territorialiteit hierbij haaks staat op het streven naar een interne markt. Toch lijkt onder meer Wattel vanuit een soevereiniteitsgedachte te pleiten voor een objectvrijstelling.

Ook Van Weeghel neemt fiscale soevereiniteit als uitgangspunt maar benadrukt dat deze in overeenstemming met de vestigingsvrijheid moet worden uitgeoefend. Uit het Futura-arrest leidt hij af dat het territorialiteitsbeginsel geen probleem oplevert indien de situsstaat niet tevens de woonstaat is. Een beroep op dit beginsel is echter verworpen in de zaken *Manninen*, *Bosal* en in de conclusie van A-G Póiaras Maduro in *Marks & Spencer II*. In deze laatste conclusie wordt een zeer interessant beroep gedaan op het territorialiteitsbeginsel. De advocaat-generaal lijkt nationaliteit te verwarren met woonplaats. Niet duidelijk wordt wat de advocaat-generaal bedoelt met zijn stelling dat territorialiteit conflicten tussen belastingjurisdicties voorkomt. A-G Geelhoed meende tijdens het symposium van Rechtbank Haarlem op 27 juni 2005 dat, bij het huidige gebrek aan harmonisatie, een lidstaat zijn fiscale systeem kan realiseren op basis van territorialiteit.

Tot slot bespreekt Van Weeghel de Duitse (unilaterale) regelgeving met betrekking tot buitenlandse verliezen die discriminatoir lijkt te zijn, en het Belgische inhaalsysteem dat volgens Van Weeghel consistent is met de conclusie in *Marks & Spencer II*.

7. Slot

Meussen sluit het congres af. Doordat de deelnemers zijn ingegaan op de uitnodiging om tussentijds vooral niet te schromen om vragen te stellen, heeft er een geanimeerde gedachteswisseling kunnen plaatsvinden. Meussen verwacht dat de uitkomsten van het congres als voorzet kunnen dienen voor de discussie binnen de Vaste Kamercommissie voor Financiën van de Tweede Kamer dit najaar.

Voetnoot

[1]

Verbonden als researcher aan de sectie Belastingrecht van de Radboud Universiteit Nijmegen, tevens verbonden aan de EU Tax Group van Deloitte Eindhoven.

Copyright © Kluwer 2012
Kluwer Online Research

Dit document is gegenereerd op 23-02-2012

Op dit document zijn de algemene leveringsvoorwaarden van Kluwer van toepassing.