

Beantwoording van nadere vragen gesteld tijdens een technische briefing inzake het wetsvoorstel Werken aan winst (30 572)

Octrooibox

Gevraagd is om met behulp van een voorbeeld aan te geven op welk tijdstip een immaterieel activum in de octrooibox kan worden ondergebracht en of daarmee impliciet een ingroeieregeling is bereikt.

In het jaar waarin belastingplichtige een immaterieel activum tot stand heeft gebracht waarvoor aan hem een of meer octrooien zijn verleend, kan hij dat activum in de box brengen. Hij kan dat ook uitstellen tot een later jaar. Nadeel van uitstel is dat zolang niet voor de box wordt gekozen de opbrengsten onder het normale tarief blijven vallen. Aan de andere kant heeft uitstel geen invloed op de hoogte van het (tegen normaal tarief) te activeren bedrag van de voortbrengingskosten, wel wordt die activering uitgesteld. Uitstel heeft dus een verkleining van het voordeel tot gevolg. Als de belastingplichtige de stellige verwachting heeft dat het activum per saldo tot een positief resultaat zal leiden, is het daardoor niet verstandig om te wachten met instappen. Als de belastingplichtige twijfelt of het activum een positief resultaat zal afwerpen, kan het verstandig zijn om te wachten tot duidelijkheid ontstaat. Het voordeel van de box wordt dan wel kleiner, maar voorkomen wordt dat het gebruik maken van de box tot nadeel kan leiden. Het volgende voorbeeld kan dit verduidelijken.

Stel belastingplichtige heeft in de jaren 2008 en 2009 ontwikkelingskosten gemaakt tot een bedrag van € 2 mln. Begin 2010 heeft dit geleid tot het ontstaan van een immaterieel activum met een geschatte levensduur van 10 jaar. De jaarlijkse opbrengsten bedragen naar schatting € 0,4 mln.

Voorbeeld 1: Belastingplichtige kiest direct voor de box

Uitwerking: Hij moet € 2 mln in 2010 activeren tegen normaal tarief, waarna dit bedrag in 10 jaar tegen boxtarief wordt afgeschreven. Het belastingvoordeel is (25,5-10)% van € 0,4 mln gedurende 10 jaar tegenover een nadeel van (25,5-10)% van € 2 mln (activering tegen 25,5%, afschrijving tegen 10%).

Voorbeeld 2: Belastingplichtige kiest na 5 jaar voor de box

Uitwerking: Hij moet € 2 mln in 2015 activeren tegen normaal tarief, waarna dit bedrag in 5 jaar tegen boxtarief wordt afgeschreven. Het belastingvoordeel is (25,5-10)% van € 0,4 mln gedurende 5 jaar tegenover een nadeel van (25,5-10)% van € 2 mln (activering tegen 25,5%, afschrijving tegen 10%).

Conclusie: bij duidelijkheid over de te verwachten opbrengsten is het niet zinvol om 5 jaar te wachten tot de kosten zijn goedge maakt, omdat het voordeel van de box dan wordt gehalveerd terwijl het nadeel hetzelfde blijft.

Verder is gevraagd om een beschrijving van het Franse en Hongaarse royaltyregime.

Franse regime

De belastingplichtige kan er voor kiezen om de winst behaald met de exploitatie van octrooien of octrooieerbare zaken (royalty inkomsten minus beheerskosten) te laten belasten tegen 15% (normale Vpb tarief is 33 1/3%). Overige industriële eigendomsrechten zoals merken of software, vallen niet onder de regeling. In binnenlandse groepsverhoudingen wordt de hoogte van de aftrekpost in verband met de betaalde royalty bij de licentienemer (in tegenstelling tot het wetsvoorstel WaW) beperkt. De aftrekpost wordt voor een zodanig gedeelte in de grondslag betrokken dat de royaltybetaling effectief tegen het lage tarief aftrekbaar is.

Hongaars regime

De belastingplichtige mag een bedrag ter grootte van 50% van de door hem ontvangen bruto royalty's in aftrek brengen op zijn winst. Het normale Vpb tarief is 16%. Effectief worden de royalty inkomsten dus belast tegen 8%. De aftrek is gemaximeerd tot 50% van de positieve winst van de belastingplichtige.

Specifieke compensatie voor de landbouwsector

De vraag is gesteld voor welk deel gebruik wordt gemaakt van de willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL) bij investeringen in kassen.

Een substantieel deel van de investeringen in kassen zijn investeringen in groenlabelkassen. Deze investeringen vallen onder de VAMIL en MIA. Beide regelingen zijn van zeer grote betekenis voor de verdere vernieuwing van de glastuinbouwsector om zo milieuvriendelijk en energiezuinig mogelijk te werken. Op basis van de cijfers over het areaal nieuwbouwkassen in het Landbouw-Economisch bericht van het LEI 2004, 2005 en 2006 en de jaarverslagen van SenterNovem/VROM inzake de MIA/VAMIL kan dit deel worden geraamd op 50% à 60% van de investeringen in kassen.

Afschrijving gebouwen

Gevraagd is het begrip "gebouw" nader te omschrijven en de werktuigenuitzondering verder toe te lichten.

Begrip gebouw

Het begrip gebouw moet volgens het spraakgebruik worden uitgelegd. De jurisprudentie voor de WIR over het begrip gebouw is hierbij ook van toepassing. Uit de jurisprudentie volgt dat aan de volgende voorwaarden moet worden voldaan:

- duurzaam verbonden met de grond; duurzame constructie;
- niet eenvoudig verplaatsbaar/demonteerbaar;
- wanden en dak; bescherming tegen wind en neerslag.

Voorbeelden van gebouwen:

- kantoor;
- winkel
- fabriek
- woning
- kas
- stal
- transformatorgebouw dat betreedbaar is;
- vuurtoren of watertoren;
- molen;
- verankerde kiosk;
- brugwachtershuisje
- toiletgebouw op een camping.

In de volgende voorbeelden is geen sprake van een gebouw:

- Een windturbine;
- Een hooiberg zonder muren;
- Een niet verankerde kiosk;
- Een niet betreedbaar massief sprookjeshuisje in een pretpark
- Modern transformatorhuisje (niet betreedbaar)
- GSM-mast, hoogspanningsmast.

Een installatie in de open lucht, zoals een achtbaan of een gesloten opslagtank voor olie, is geen gebouw.

Aanvullende voorbeelden uit de jurisprudentie.

Het zal doorgaans duidelijk zijn of sprake is van een gebouw. Hierna zal een aantal aanvullende voorbeelden uit de WIR- jurisprudentie worden genoemd. Deze jurisprudentie is zeer uitgebreid, in aantekening 300 van de Vakstudie bij

artikel 61a van de Wet inkomstenbelasting 1964 staan circa 100 zaken. Deze jurisprudentie ziet op een beperkte groep grensgevallen, en geeft dus geen representatief beeld van de gevolgen voor de uitvoering.

Wel een gebouw:

- Een opblaasbare tennishal met elektrische installatie, fundering en verankering, machines, gasleiding, hekwerk, deuren en tunnel.¹
- Een garagepand inclusief de luifel die dient als overdekking van de benzinepompen². (NB: de pompen en opslagtanks behoren niet tot het gebouw³).

Geen gebouw:

- Een in het open veld gelegen mestkelder⁴
- Tennisbanen in de open lucht bij een sportcentrum⁵ ;
- Een drijvend koffiehuis⁶ ;
- Schaduwhal voor de kweek van bomen, bestaande uit dubbeltjes gaas gespannen om en over een frame dat in de grond is verankerd en een beregeningsinstallatie, en tegen wind en neerslag nauwelijks bescherming biedt⁷ ;
- Een strandtent⁸ ;
- Een buitenzwembad⁹ ;
- Een silo op een betonnen fundering waarin geen bewerking van goederen kan plaatsvinden en die bij gebruik overeenkomstig zijn bestemming niet kan worden betreden¹⁰ ;
- (Een oesterput, bestaande uit een binnendijks gelegen niet overdekte gemetselde bak, die via een spuigang met ijzeren schuiven in verbinding staat met de Oosterschelde, voorzien van een verwarmingsinstallatie. De put dient als tijdelijke opslagplaats voor buitendijks gelegen gekweekte oesters.)

Werktuigenuitzondering

De belangrijkste vraag voor de toepassing van artikel 3.30a is of sprake is van een gebouw en zo ja, wat tot dit gebouw moet worden gerekend. Het geheel daarvan wordt als één bedrijfsmiddel beschouwd waarvan de afschrijving alleen kan worden toegepast indien de bodemwaarde dit toelaat. Voor de bodemwaarde is aansluiting gezocht bij de WOZ-waarde. De WOZ-waarde is de waarde die aan onroerende zaken (ongebouwde en gebouwde eigendommen) wordt toegekend op grond van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ). Daarbij wordt aangesloten bij het begrip onroerende zaken in het Burgerlijk Wetboek.

Het kan voorkomen dat hetgeen voor de WOZ-waarde onder de werktuigenuitzondering valt, een gedeelte van een gebouw betreft. Het is niet de

bedoeling deze werktuigen onder de afschrijving op gebouwen te laten vallen. Ter verduidelijking is in de recent ingediende nota van wijziging bepaald dat hetgeen onder de werktuigenuitzondering valt voor de toepassing van de fiscale afschrijving niet tot een gebouw wordt gerekend.

De werktuigenuitzondering houdt in dat de tot de onroerende zaak behorende, al dan niet aard- en nagelvast verbonden werktuigen die verwijderd kunnen worden met behoud van hun waarde en niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken, buiten aanmerking blijven bij de WOZ-waardebepaling. Voor alle duidelijkheid kan worden opgemerkt dat het hier drie cumulatieve voorwaarden betreft:

1. Er moet sprake zijn van een werktuig dat onroerend is.

Werktuigen die roerend zijn, vallen nooit onder de reikwijdte van de Wet WOZ. Een werktuig dat alleen dienstbaar is aan een onroerende zaak in die zin dat het werktuig de onroerende zaak beter geschikt maakt voor gebruik, bijvoorbeeld liften, roltrappen, verwarmingsinstallaties of ventilatiesystemen, valt niet onder de werktuigenuitzondering. De waarde van dergelijke werktuigen moet in de waarde van het gebouw worden meegenomen.

2. Het onroerende werktuig moet kunnen worden verwijderd met behoud van zijn waarde als zodanig.

Om voor die vrijstelling in aanmerking te komen, moet er met betrekking tot de werktuigen in hoofdzaak sprake zijn van dienstbaarheid aan het (productie)proces dat in het gebouw plaatsvindt. Onder de werktuigenuitzondering vallen vooral werktuigen die een productiefunctie in het industriële proces vervullen en waarbij het gebouw het gebruik van de werktuigen dient. Enkele voorbeelden zijn: meet- en regelapparatuur, schakelapparatuur, trafo's, compressoren, aggregaten, verpakkingsinstallaties en weegapparatuur, pompen, meters, roerwerken, hijsinstallaties exclusief kranen, kantine-apparatuur. Of een gedeelte van een bedrijfsmiddel als een werktuig in de zin van de werktuigenuitzondering moet worden beschouwd, zal sterk afhankelijk zijn van de concrete omstandigheden per geval.

3. Het onroerende werktuig kan niet worden gekwalificeerd als een gebouwd eigendom.

Als een gebouwd eigendom worden aangemerkt bij voorbeeld opslagtanks, hoogspanningsmasten, windmolens. Bij deze voorbeelden is echter geen sprake van een gebouw.

Overgangsmatregelen

Gevraagd is een overzicht van de overgangsmatregelen.

Tarief

- Regeling voor gebroken boekjaren: verlaagde tarief geldt pro rata vanaf 1 januari 2007.

Aanpassing verliesverrekening

- Alle (oude) openstaande verliezen blijven in elk geval voorwaarts verrekenbaar tot en met 2011. Als de voorgestelde termijn van negen jaar langer uitvalt, is die uiteraard van toepassing.
- De beperkingen in de termijnen van verliescompensatie werken door naar in het kader van een fusie afgegeven standaardvoorwaarden (regeling latente liquidatieverliezen).

Afschrijving gebouwen

- Op investeringen van vóór 1 januari 2007 mag in totaal maximaal drie jaar volgens de huidige regels worden afgeschreven. Dus indien de afschrijving bijvoorbeeld is gestart op 1 januari 2006 mag in 2007 en in 2008 nog volgens de huidige regels worden afgeschreven.

Afschrijving goodwill en overige bedrijfsmiddelen

- Boekwaarde op 1 januari 2007 tijdsevenredig afschrijven in het restant van de minimale afschrijvingstermijn.

Kostenaftrek opties op eigen aandelen

- Met betrekking tot vóór indiening van het wetsvoorstel (op 24 mei 2006) voorwaardelijk toegekende optierechten/winstbewijzen/aandelen blijft de aftrek volgens het reeds bestaande regime doorlopen tot 2010.

Stroomlijning anti-misbruikbepalingen

- Uitbreiding thincapregeling in Vpb met overeenkomsten zoals financial lease en huurkoop heeft voor de lessee/huurler geen gevolgen ten aanzien van vóór 1 januari 2007 aangegane verplichtingen.
- Vóór 1 januari 2007 nog niet in aftrek gekomen rente van een overnameholding, kan ook daarna in aftrek komen op het combinatie resultaat voor zover dat resultaat niet negatief wordt.

Deelnemingsvrijstelling

Van de gelegenheid wordt gebruik gemaakt om een nadere toelichting te geven over de gevolgen van het vervangen van de huidige onderworpenheidseis en de huidige niet als beleggingseis door een verrekeningsstelsel voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen.

Doel deelnemingsvrijstelling

Het doel van de deelnemingsvrijstelling is en blijft om economisch dubbele belastingheffing binnen een concern te voorkomen. Door de vrijstelling kunnen actieve dochtermaatschappijen van in Nederland gevestigde moeders in buitenlandse markten fiscaal gezien op gelijke voet concurreren met lokale ondernemingen. Voor beleggingsvennootschappen geldt de vrijstelling niet. Deze uitgangspunten van de deelnemingsvrijstelling blijven in het wetsvoorstel onverkort gehandhaafd.

Aan de uitzondering voor beleggingsvennootschappen liggen van oudsher twee overwegingen ten grondslag. De eerste reden hiervoor is dat mobiele beleggingen en passieve financieringswerkzaamheden anders worden ondergebracht in belastingparadijzen en dus niet in Nederland worden belast. Ook verwachten andere landen dat een deelnemingsvrijstellingsregime wordt geflankeerd door een antimisbruikregeling. Dit speelt bijvoorbeeld in de Europese gedragscodediscussie.

Gevolgen voorgestelde aanpassingen

1 Onderworpenheidseis

Onder het huidige regime wordt de deelnemingsvrijstelling in buitenlandse verhoudingen alleen toegepast als het lichaam waarin het belang wordt gehouden formeel is onderworpen aan een heffing naar de winst, ongeacht of het een actieve of passieve vennootschap betreft. In het voorstel wordt deze eis geschrapt. De formele onderworpenheid hoeft dus niet langer te worden getoetst. Dit sluit aan bij de gedachte dat het lokale belastingtarief leidend moet zijn. Deze versoepeling wordt over het algemeen positief ontvangen.

2 Niet als beleggingseis

Voorts wordt onder het huidige regime de deelnemingsvrijstelling in buitenlandse verhoudingen alleen toegepast als de deelneming niet als belegging wordt gehouden. Deze zogenoemde niet als beleggingseis is de antimisbruikregeling in het huidige deelnemingsvrijstellingsregime. In het wetsvoorstel wordt de niet als beleggingseis vervangen door de regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen.

2.1 Verschil in heffing huidige en voorgestelde regeling

Als de voorgestelde regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen van toepassing is, heeft dit, evenals wanneer onder het huidige regime een belang als belegging wordt gehouden, tot gevolg dat de deelnemingsvrijstelling niet wordt toegepast. Het voorgestelde regime voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen is evenwel gunstiger omdat er wel een verrekening van ten minste 5% wordt gegeven, terwijl er onder het huidige regime in het geheel geen voorkoming wordt gegeven.

2.2 Verschil in bereik huidige en voorgestelde regeling

De huidige niet als beleggingseis houdt in dat een belang niet als een deelneming wordt aangemerkt als de desbetreffende aandelen als belegging worden aangehouden¹¹. Deze toets heeft een subjectief karakter; gezien moet worden met welk oogmerk een aandelenbelang wordt aangehouden. Als een belang wordt aangehouden in een vennootschap waarvan de bezittingen grotendeels bestaan uit beleggingen, is het aannemelijk dat dit belang ook als een belegging wordt aangehouden. Ten aanzien van financieringsmaatschappijen is in de huidige wettekst expliciet bepaald dat moet worden getoetst of de werkzaamheden voor meer dan 50% (grotendeels) bestaan uit passieve financieringsactiviteiten.

Een belang in een volledig actieve vennootschap kan echter ook met een beleggingsoogmerk worden aangehouden. Ook in dat geval zal de deelnemingsvrijstelling buiten toepassing blijven.

Onder de huidige regeling moet dus zowel het oogmerk van de aandeelhouder worden getoetst als de activiteiten van het lichaam waarin het belang wordt gehouden.

Verder kan worden opgemerkt dat onder de huidige wet de hoogte van de belastingheffing bij de dochter in beginsel niet van belang is bij de beoordeling of een belang als belegging wordt gehouden. Hierdoor is het denkbaar dat de deelnemingsvrijstelling niet geldt voor normaal belaste vennootschappen.

De voorgestelde regeling kent twee toetsen. Pas als aan beide toetsen wordt voldaan is sprake van een laagbelaste beleggingsdeelneming en geldt niet de deelnemingsvrijstelling, maar de verrekening.

1. Bezittingentoets: het lichaam waarin een belang wordt gehouden, mag niet voor meer dan 50% (vrije) beleggingen hebben.

2. Onderworpenheidstoets: het lichaam waarin een belang wordt gehouden is laagbelast als de effectieve belastingdruk minder is dan 10% bij een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst.

Beide toetsen zijn objectief.

Ook hier is sprake van een versoepeling. Het oogmerk waarmee het aandelenbelang wordt aangehouden is niet langer van belang. Alleen de bezittingentoets is nog relevant. Anders dan onder de huidige regeling zal een

belang in een vennootschap waarvan de bezittingen voor 50% of minder middellijk of onmiddellijk uit vrije beleggingen bestaat, dus nimmer als beleggingsdeelneming worden aangemerkt. Verder is er een extra 'escape' omdat als een dochter voldoende is onderworpen ook de deelnemingsvrijstelling geldt, zelfs als de dochter voor meer dan 50% vrije beleggingen heeft. Het bereik van de voorgestelde regeling is dus beperkter dan het bereik van de huidige niet als beleggingseis.

Dit sluit aan bij het uitgangspunt dat moet worden voorkomen dat de deelnemingsvrijstelling geldt voor (laagbelast) passief inkomen.

2.3 Verschil in bewijspositie huidige en voorgestelde regeling

Zowel onder de huidige deelnemingsvrijstelling als onder het voorgestelde regime is er een criterium (niet als beleggingseis/ laagbelaste beleggingsdeelneming) in de wet opgenomen dat aangeeft wanneer de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is. Dit criterium behelst geen bewijsvermoeden of verzwaarde bewijslast. Dat betekent dat de in de fiscaliteit gebruikelijke vrije bewijsleer geldt. Het staat betrokkenen dus vrij hoe ze hun stelling (bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling is van toepassing) aannemelijk willen maken.

Wat betreft de bewijspositie is er dus geen verschil tussen de huidige situatie en het voorgestelde regime. Net als onder het huidige regime is het onder het voorgestelde regime dus niet noodzakelijk dat er enkelvoudige balansen van (achter)kleindochtermaatschappijen worden overgelegd om de deelnemingsvrijstelling te kunnen toepassen. Het gaat erom dat de inspecteur desgewenst een goed beeld krijgt van de activiteiten van het lichaam waarvoor de belastingplichtige de deelnemingsvrijstelling claimt. Hierbij is van belang dat de inspecteur kan inschatten dat er geen sprake is van laagbelaste beleggingsactiviteiten.

Zo is het in de praktijk voorstelbaar dat voor een belang in een (buitenlandse) tussenhouder de deelnemingsvrijstelling kan worden verkregen als de belastingplichtige aangeeft dat de bezittingen van dat lichaam voor ruim meer dan de helft bestaan uit belangen in actieve werkmaatschappijen waarin geen of nauwelijks vrije beleggingen worden aangehouden, en voor ruim minder dan de helft uit een belang in een concernfinancieringslichaam. Omdat de werkmaatschappijen niet of nauwelijks vrije beleggingen hebben, zullen de bezittingen van de tussenhouder namelijk niet onmiddellijk of middellijk voor meer dan 50% uit vrije beleggingen kunnen bestaan, zelfs als het concernfinancieringslichaam passief is. Omdat aannemelijk is gemaakt dat het een actieve dochtermaatschappij betreft, hoeft de mate van onderworpenheid niet te worden getoetst.

Voorts kan nog worden opgemerkt dat belastingplichtigen in overleg vooraf met hun inspecteur met betrekking tot hun specifieke situatie afspraken kunnen maken over de informatie die nodig is om aannemelijk te maken dat is voldaan is

aan de toets dat de bezittingen van de deelneming niet grotendeels middellijk of onmiddellijk bestaan uit vrije beleggingen. Een aantal bedrijven zal bovendien betrokken zijn bij de pilot handhavingsconvenanten. In dat kader kunnen ook vooraf afspraken met de belastingdienst worden gemaakt over de vraag welke gegevens kunnen volstaan om vast te stellen of de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

¹ Hof 's-Gravenhage 28 juli 1980, nr. 53/80, BNB 1981/340

² HR 2 september 1987, BNB 1987/291

³ Hof Amsterdam 19 mei 1982, nr. 3992/80, V-N 1982, p. 2087

⁴ Hof Arnhem 27 december 1984, nr. 914/1984, BNB 1986/195

⁵ HR 22 maart 1989, BNB 1989/146

⁶ Hof 's-Gravenhage 29 april 1982, nr. 43/82, V-N 28 mei 1983, p. 1027

⁷ HR 3 november 1982, BNB 1982/331

⁸ Hof 's-Gravenhage 29 juni 1994, nr. 93/1537, V-N 1994, p. 3434

⁹ o.m. HR 22 oktober 1980, BNB 1980/334

¹⁰ HR 16 september 1981, BNB 1981/282

¹¹ In situaties waarop de moeder-dochterrichtlijn ziet, geldt de niet als beleggingseis niet.