

Vergaderjaar 2017–2018

34 323

**Wijziging van de Wet op de
vennootschapsbelasting 1969 en enige andere
wetten in verband met enkele aanpassingen
inzake de fiscale eenheid (Wet aanpassing
fiscale eenheid)**

Nr. 21

VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG

Vastgesteld 21 december 2017

De vaste commissie voor Financiën een aantal vragen en opmerkingen voorgelegd aan de Staatssecretaris van Financiën over de brief van 25 oktober 2017 met de aankondiging van enkele spoedreparatiemaatregelen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 inzake de fiscale eenheid (Kamerstuk 34 323, nr.20).

De vragen en opmerkingen zijn op heeft op 27 november 2017 aan de Staatssecretaris van Financiën voorgelegd. Bij brief van 20 december 2017 zijn de vragen beantwoord.

De voorzitter van de commissie,
Anne Mulder

Adjunct-griffier van de commissie,
Bartman

I Vragen en opmerkingen vanuit de fracties

Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de VVD

De leden van de VVD-fractie hebben met interesse kennisgenomen van de aankondiging van enkele spoedreparatiemaatregelen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en de Wet op de dividendbelasting 1965 inzake de fiscale eenheid. Zij zien uit naar een positieve uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) waarbij de fiscale eenheid nagenoeg ongemoeid overeind blijft. Zij hebben wel nog enkele vragen en opmerkingen.

De voorgenoemde leden hebben behoefte aan meer context bij de huidige rechtsgang. Wat was de aanleiding van de huidige rechtszaak en wat wordt geëist door de partijen? Kan kort de huidige relevante Europees-rechtelijke jurisprudentie rond het leerstuk fiscale eenheid worden geschetst? Wat wordt bedoeld met een «voor Nederland gunstige conclusie voor de aftrek van het valutaverlies»? Kan ingegaan worden op de precieze conclusies van de advocaat-generaal (A-G) en wat waren de relevante rechtsoverwegingen? Kan ditzelfde gedaan worden voor de negatieve conclusie van de A-G voor wat betreft de toepassing van de renteaftrekbepijking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969?

De leden van de VVD-fractie vragen het kabinet een uitgebreidere schatting te maken van de mogelijke budgettaire derving als gevolg van een negatieve definitieve uitspraak. Wat zijn de mechanismen waardoor deze derving tot stand komt? Welke elementen zouden voor de meeste derving kunnen zorgen en wat zijn de onzekerheden in de raming? Welke marge is er binnen deze raming?

De leden van de VVD-fractie vragen wanneer de regering een definitieve uitspraak verwacht. Zij vragen daarnaast hoe vaak het HvJ EU de conclusies van de A-G volgt, zeker in fiscaalrechtelijke zaken.

De leden van de VVD-fractie vragen naar de risico's van het reeds bekend maken van «anticipatiewetgeving» indien een negatieve uitslag volgt. Wordt hiermee de kans niet vergroot dat het HvJ EU negatief zal concluderen, aangezien mogelijke negatieve consequenties reeds door de Nederlandse overheid ondervangen zijn? Zo nee, waarom niet?

De leden van de VVD-fractie vragen of kan worden ingegaan op de verschillen tussen het Franse fiscale eenheidsprincipe en het Nederlandse? Waarom werd het Franse fiscale eenheidsprincipe als strijdig met EU-recht gezien?

De leden van de VVD-fractie vragen welk precedent er is voor het voorbereiden van wetgeving met een dergelijke terugwerkende kracht. Wat zijn de consequenties voor binnenlandse firma's, zeker in het kader van de rechtszekerheid en het gerechtigd vertrouwen van bedrijven? Waarom is er gekozen voor terugwerkende kracht? Waarom niet per ingang van aankomend begrotingsjaar? Wat zouden de budgettaire consequenties daarvan zijn? Waarom is er niet gekozen om de wetgeving kracht te laten hebben vanaf het moment van de uitspraak van het HvJ EU?

De leden van de VVD-fractie vragen wat een mogelijk negatieve uitspraak van het HvJ EU zou betekenen voor het vestigingsklimaat, het tegengaan van belastingontwijking en -ontduiking en voor de administratieve lastendruk bij ondernemers. Hoeveel firma's maken gebruik van de fiscale eenheid, zo vragen de leden van de VVD-fractie. Voor hoeveel omzet zorgen zij en voor hoeveel werknemers bieden zij een arbeidsplaats?

De leden van de VVD-fractie vragen of de huidige door de regering beschreven maatregelen afdoende zijn om de negatieve consequenties van een uitspraak van het HvJ EU af te wenden. Wat doet de regering op het moment dat het HvJ EU in deze zaak een negatieve uitspraak doet op een ander element van het leerstuk van de fiscale eenheid?

Zijn er bedrijven voor wie deze maatregelen nadelig zijn? Zo ja, voor wie en waarom? Hoe wordt voorkomen dat deze maatregelen disproportionele effecten hebben en banen kosten? Bestaat het risico dat bedrijven als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU of als gevolg van de gekozen spoedmaatregelen zullen vertrekken naar andere (Europese) landen?

Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van het CDA

De leden van de CDA-fractie hebben kennisgenomen van de brief van de kabinet van 25 oktober 2017 inzake de fiscale eenheid. Deze leden waarderen het dat de kabinet zo vroeg mogelijk de Kamer wil informeren over de mogelijke gevolgen van de komende uitspraak van het HvJ EU over de per-elementbenadering en dat zij de risico's van een negatieve uitspraak zoveel mogelijk wil beperken. Tegelijkertijd zet de kabinet een zeer zwaar middel in, namelijk terugwerkende kracht, die bovendien ook nog eens voorwaardelijk is. Kan de kabinet aangeven waarom zij voorwaardelijke terugwerkende kracht een gepast middel acht? Is dit al eens eerder toegepast? Wat betekent dit voor het bedrijfsleven, moeten bedrijven nu rekening gaan houden met twee verschillende wettelijke regimes? Met betrekking tot het voorwaardelijke regime waarbij de fiscale eenheid moet worden weggedacht is bovendien geen parlementaire behandeling geweest, terwijl het hier complexe materie betreft. Kunnen bedrijven die vragen hebben over dit regime bij de Belastingdienst terecht?

Stel dat de uitspraak van het HvJ EU nadelig is voor Nederland, dan hoeft Nederland de wet toch niet met terugwerkende kracht aan te passen, zo vragen de leden van de CDA-fractie. Waarom heeft de kabinet er dan toch voor gekozen terugwerkende kracht aan te kondigen? Kan het kabinet een voorbeeld worden gegeven van de in de bijlage genoemde leningen, die zonder de fiscale eenheid onder de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 vallen en de manier waarop een bedrijf met een dergelijke lening voordeel zou kunnen behalen? Waarom heeft het kabinet voor de datum van 25 oktober gekozen, terwijl dit midden in het boekjaar valt? Voorziet zij zoveel anticipatie dat de datum van bijvoorbeeld 1 januari niet mogelijk was?

Bij terugwerkende kracht is het bovendien zeer van belang dat de aangekondigde wijziging voldoende duidelijk omschreven is. De leden van de CDA-fractie achten de brief met bijlage niet duidelijk genoeg om te voldoen aan de voorwaarden van kenbaarheid en voorzienbaarheid die aan terugwerkende kracht gesteld wordt. Als een van de vele onduidelijkheden benoemen de leden van de CDA-fractie interne leningen van de fiscale eenheid. Dit zijn dus leningen die de fiscale eenheid zelf niet heeft (geen doorgeleende externe financiering). Geldt het in de brief aangekondigde regime ook voor deze leningen? Moet de fiscale eenheid bij deze leningen worden weggedacht en is artikel 10a van toepassing? Leidt dat dan niet tot het belasten van rente die niet in aftrek wordt gebracht? In het kader van het wegdenken van de fiscale eenheid met betrekking tot artikel 13l van de Wet Vpb 1969 constateren de leden van de CDA-fractie ook, dat er nog veel onduidelijkheden zijn. Geldt de drempel van € 750.000 bijvoorbeeld per gevoegde maatschappij? Welke drempel geldt er voor het jaar 2017 indien het in de brief voorgestelde regime in werking

zou treden? Moeten bedrijven die artikel 13l al toepasten opnieuw gaan berekenen welke rente in aftrek komt?

De leden van de CDA-fractie vragen het kabinet ook aan te geven wat de aankondiging betekent voor puur binnenlandse fiscale eenheden, bijvoorbeeld voor het midden- en kleinbedrijf (mkb).

De door het kabinet aangekondigde maatregel achten de leden van de CDA-fractie zeer ingrijpend. Kan worden aangegeven hoeveel procent van de belastingplichtige bedrijven in Nederland hierdoor geraakt zullen worden? Is overwogen om bestaande situaties uit te zonderen van de maatregel? In bestaande situaties kan immers geen sprake zijn van anticipatie op de uitspraak van het HvJ EU.

Kan worden ingegaan op het geschetste alternatief van Daniel Smit, zoals beschreven in het artikel «Stop spoedreparatiemaatregelen fiscale eenheid! Een betere oplossing is voorhanden» op taxlive.nl?

Voorts vragen de leden van de CDA-fractie in te gaan op de vragen en opmerkingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in hun commentaar op onderhavige brief.

Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de SP

De leden van de SP-fractie hebben ontstemd kennisgenomen van de zoveelste derving van de belastinggrondslag als gevolg van rechtszaken betreffende het fiscale eenheidsregime. Deze leden hebben enkele vragen over het fiscale eenheidsregime alsmede over de aangekondigde spoedreparatiewetgeving.

De leden van de SP-fractie vragen het kabinet uit te leggen welk mate van versmalling van de belastinggrondslag gemoeid is met het toepassen van het fiscale eenheidsregime door een bedrijf. Hoeveel dochterondernemingen heeft een fiscale eenheid gemiddeld om winst en verliesposten te kunnen verrekenen? Welk bedrag is er gemoeid met het verkleinen van de winstgrondslag door verliesposten te verrekenen? Over welk macro-bedrag gaat het?

De leden van de SP-fractie willen weten welke andere dan fiscale redenen er zijn voor een bedrijf of onderneming om dit eenheidsregime toe te passen.

Voorts willen deze leden weten hoeveel ondernemingen gebruik maken van het fiscale eenheidsregime en welk karakter die onderneming heeft. Gaat het om puur Nederlandse ondernemingen of zijn hierbij ook multinationale ondernemingen? Welke verhouding is hierin te zien? Welke grootte – qua omzet en winst – hebben de ondernemingen die gebruik maken van het fiscale eenheidsregime? Hoeveel dochterondernemingen of andere lichamen kunnen onder een moederbedrijf/holding worden gehangen in het kader van het fiscale eenheidsregime? Is er een maximum of minimum? Hoeveel ondernemingen zijn het gemiddeld?

Wordt binnen de Belastingdienst of in internationaal verband gesproken over mogelijke tax planning die het gevolg is van het aangaan van een fiscale eenheid? Kan het kabinet helder aangeven of deze kans bestaat en zo ja, hoe dit werkt? Welke elementen van antimisbruikbepalingen worden toegepast bij het beoordelen van de inzet van het fiscale eenheidsregime? Welke mogelijkheden heeft het kabinet (genomen) om belastingontwijking te voorkomen? Is bekend in hoeverre de fiscale eenheid wordt gebruikt voor fiscale constructies met als doel om belasting te ontwijken?

De leden van de SP-fractie willen graag weten hoeveel rechtszaken over de fiscale eenheid hebben plaatsgevonden en hoeveel daarvan momenteel nog niet zijn beslecht. Wat is het karakter van degenen die deze rechtszaken starten? Zijn dat bedrijven of overheden? Op welke aspecten van het fiscale eenheidsregime richten deze rechtszaken zich?

De leden van de SP-fractie vragen het kabinet een overzicht te geven van andere landen die een vergelijkbare fiscale eenheid toepassen in hun belastingstelsel. Is het kabinet bereid meer informatie te verstrekken over dergelijke regimes in EU-lidstaten, hun vergelijkbaarheid en de verschillen hiertussen? Welke EU-lidstaten kennen een dergelijk regime en welke niet? Hoeveel EU-lidstaten kennen een dergelijk regime niet?

De leden van de SP-fractie hebben enkele vragen over rulings betreffende de fiscale eenheid. Worden rulings afgegeven ten aanzien van de fiscale eenheid? Zo ja, hoeveel in totaal en hoeveel gemiddeld per jaar? Op welke gronden wordt een ruling ten aanzien van de fiscale eenheid verleend? Hoe vaak zijn dergelijke verzoeken afgewezen? Kan een voorbeeldruling betreffende de fiscale eenheid worden verstrekt?

Het bevreemdt de leden van de SP-fractie dat het kabinet vooralsnog niet heeft uitgesproken onderzoek te willen doen naar het totale budgettaire beslag van de fiscale eenheid. Zij merken op dat op grond van de Britse group relief regeling, die naar de mening van deze leden minder ver gaat dan de Nederlandse variant, 99 miljard pond aftrek wordt verleend op een totale brutowinst van 393 miljard pond. Deze leden vragen of het kabinet deze cijfers herkent en of zij verwacht dat de Nederlandse variant voor een relatief net zo grote aftrek zorgt.

II Reactie van de Staatssecretaris

Inleiding

Met belangstelling heb ik kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, het CDA en de SP. Daarbij vragen de leden van de fractie van het CDA in te gaan op de vragen en opmerkingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) in haar commentaar op de Kamerbrief van 25 oktober 2017. Op de door de NOB aangedragen punten wordt reeds ingegaan bij de andere vragen van de leden van de fracties van de VVD, het CDA en de SP. Voor de duidelijkheid heb ik de antwoorden – met verwijzing naar de fracties – gebundeld naar onderwerp.

Hierna ga ik achtereenvolgens op de volgende onderwerpen in:

1. procedure bij het Hof van Justitie van de Europese Unie;
2. budgettaire consequenties;
3. consequenties bekendmaking spoedreparatiemaatregelen en terugwerkende kracht;
4. renteaftrekbeperring ter voorkoming van winstdrainage;
5. renteaftrekbeperring voor bovenmatige deelnemingsrente;
6. alternatief?;
7. fiscale eenheid algemeen.

1. Procedure bij het Hof van Justitie van de Europese Unie

De leden van de fractie van de VVD geven aan behoefte te hebben aan meer context bij de huidige rechtsgang. Daarbij vragen deze leden wat de aanleiding was van de huidige rechtszaak en wat door de partijen wordt geëist.

Het gaat in de procedure bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) om twee afzonderlijke zaken met een gemeenschappelijke kernvraag: kunnen belastingplichtigen ondanks dat zij geen fiscale eenheid kunnen aangaan met hun buitenlandse dochtervennootschappen¹, wel in aanmerking komen voor de voordelen van afzonderlijke elementen van het fiscale-eenheidsregime alsof wel een fiscale eenheid met die buitenlandse dochtervennootschappen zou zijn aangegaan (de zogenoemde per-elementbenadering).

De eerste zaak gaat over de weigering door de inspecteur van de aftrek van rente vanwege de toepassing van de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969)).² De belanghebbende in die zaak (X BV) stelt dat zij de rente op de lening in aftrek had kunnen brengen indien zij de mogelijkheid had gehad om een fiscale eenheid met haar buitenlandse dochter te vormen.

De tweede zaak gaat over de weigering door de inspecteur van de aftrek van een door belanghebbende (X NV) geclaimd valutaverlies met betrekking tot het bedrag dat zij heeft geïnvesteerd in haar Britse deelneming.³ Deze zaken zijn mede opgekomen naar aanleiding van het hierna nog te behandelen arrest *Groupe Steria*⁴, waarbij het HvJ EU heeft geoordeeld dat de Franse groepsregeling – *intégration fiscale* – (op een onderdeel) niet verenigbaar is met het recht van de Europese Unie (EU-recht).

In de eerste zaak inzake de renteaftrekbeperking behoort X BV tot een groep van vennootschappen (concern) en heeft zij in 2004 kapitaal gestort in haar Italiaanse dochtervennootschap. De Italiaanse dochter heeft het geld gebruikt om aandelen in een concernvennootschap van de Italiaanse beurs te halen. X BV heeft de kapitaalstorting gefinancierd met een lening bij een Zweedse vennootschap van het concern. Hierdoor is in principe artikel 10a van de Wet Vpb 1969 van toepassing en wordt de renteaftrek geweigerd. X BV wenst in Nederland de aan de Zweedse vennootschap betaalde rente af te trekken. In deze zaak verzoekt de Hoge Raad het HvJ EU uitspraak te doen over de volgende vraag: «Moeten de artikelen 43 en 48 EG (thans 49 en 54 VWEU)⁵, aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling op grond waarvan een in een lidstaat gevestigde moedervennootschap met betrekking tot een geldlening die verband houdt met een kapitaalstorting in een dochtervennootschap in een andere lidstaat, geen aftrek van rente is toegestaan, terwijl die aftrek wel zou kunnen worden genoten indien die dochtervennootschap zou zijn opgenomen in een fiscale eenheid – met de kenmerken als die van de Nederlandse fiscale eenheid – met die moedervennootschap omdat alsdan door de consolidatie geen verband met een zodanige kapitaalstorting is waar te nemen?»

In de tweede zaak inzake de valutaverliesproblematiek behoort X NV tot een concern en heeft zij een Britse dochter. Bij de reorganisatie van de Britse tak van het concern heeft X NV een valutaverlies geleden. Het

¹ Dat wil zeggen een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde dochtervennootschap. De uitspraak van het HvJ EU over het recht van de Europese Unie heeft in dit geval een uitstraling naar de Europese Economische Ruimte.

² Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/05, Zaak C-398/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X BV tegen Staatssecretaris van Financiën.

³ Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/06, Zaak C-399/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X NV tegen Staatssecretaris van Financiën.

⁴ HvJ EU 2 september 2015, C-386/14, *Groupe Steria*, ECLI:EU:C:2015:524.

⁵ VWEU staat voor Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. De genoemde bepalingen zien op de vrijheid van vestiging.

betreft een valutaverlies op het bedrag dat X NV als aandeelhouder heeft geïnvesteerd in de deelneming in haar Britse dochter. X NV wenst in Nederland het valutaverlies af te trekken. In deze zaak verzoekt de Hoge Raad het HvJ EU uitspraak te doen over de volgende vragen:

- «1. Moeten de artikelen 43 en 48 EG (thans 49 en 54 VWEU) aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling op grond waarvan een in een lidstaat gevestigde moedervernootschap geen valutaverlies in aanmerking kan nemen met betrekking tot het bedrag dat zij heeft geïnvesteerd in een dochtervernootschap die in een andere lidstaat is gevestigd, terwijl zij dit wel zou kunnen indien die dochtervernootschap zou zijn opgenomen in een fiscale eenheid – met de kenmerken als die van de Nederlandse fiscale eenheid – met die in eerstgenoemde lidstaat gevestigde moedervernootschap, dit als gevolg van de consolidatie binnen de fiscale eenheid?
2. Indien het antwoord op vraag 1 bevestigend luidt, kan of moet dan voor de vaststelling van het in aanmerking te nemen valutaverlies ervan worden uitgegaan dat ook (een of meer van) de door de betrokken moedervernootschap middellijk, via die dochtervernootschap, gehouden en in de Europese Unie gevestigde directe en indirecte dochtervernootschappen zouden zijn opgenomen in de fiscale eenheid?
3. Indien het antwoord op vraag 1 bevestigend luidt, moet dan slechts rekening worden gehouden met valutaverliezen die bij opname in de fiscale eenheid van de moedervernootschap tot uitdrukking zouden zijn gekomen in de jaren waarop het geschil betrekking heeft, of moeten ook de valutaresultaten die in eerdere jaren tot uitdrukking zouden zijn gekomen, in aanmerking worden genomen?»

De leden van de fractie van de VVD vragen een korte schets van de huidige relevante Europeesrechtelijke jurisprudentie inzake de fiscale eenheid. De huidige voor de fiscale eenheid in het kader van de per-elementbenadering en de valutaproblematiek relevante uitspraken van het HvJ EU betreffen de zaken X Holding⁶, Groupe Steria⁷, Finanzamt Linz⁸ en X AB.⁹

Het HvJ EU heeft in de zaak X Holding geoordeeld dat een in Nederland gevestigde moedervernootschap vanwege de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en het risico op dubbele verliesneming niet gehouden is om verliezen van een in een andere lidstaat van de Europese Unie (EU) gevestigde dochtervernootschap in aanmerking te nemen.

De hiervoor in de procedure over de zogenoemde per-elementbenadering aangehaalde prejudiciële vragen zijn mede opgekomen naar aanleiding van het HvJ EU-arrest Groupe Steria. In dat arrest heeft het HvJ EU geoordeeld dat de Franse groepsregeling – *intégration fiscale* – (op een onderdeel) niet verenigbaar is met het EU-recht. Het ging daarbij over de aftrek van deelnemingskosten in relatie tot de *intégration fiscale*. Frankrijk kende een deelnemingsvrijstelling, maar hanteerde daarbij zowel voor binnenlandse als voor buitenlandse deelnemingen een forfaitaire kostenaftrekbeperking van 5%, hetgeen tot gevolg had dat dividenden effectief voor 95% vrijgesteld waren. Een binnenlandse deelneming kon, onder voorwaarden, deel uitmaken van de *intégration fiscale* (de deelneming bleef daarbij fiscaal zichtbaar). In die situatie vond een heropname van de kosten op het niveau van de *intégration fiscale* plaats,

⁶ HvJ EU 25 februari 2010, zaak C-337/08, X Holding, ECLI:EU:C:2010:89.

⁷ HvJ EU 2 september 2015, C-386/14, Groupe Steria, ECLI:EU:C:2015:524.

⁸ HvJ EU 6 oktober 2015, zaak C-66/14, Finanzamt Linz, ECLI:EU:C:2015:661.

⁹ HvJ EU 10 juni 2015, zaak C-686/13, X AB, ECLI:EU:C:2015:661.

waardoor de forfaitaire aftrekbeperking niet meer gold, hetgeen tot gevolg had dat dividenden van een binnenlandse deelneming effectief voor 100% vrijgesteld waren, terwijl dividenden van buitenlandse deelnemingen slechts voor 95% vrijgesteld waren. In binnenlandse situaties kwam de Franse forfaitaire kostenaftrekbeperking dus minder vaak voor vanwege de mogelijkheid van het aangaan van een *intégration fiscale*. Deze mogelijkheid stond echter niet open voor een Franse moedervernootschap met buitenlandse deelnemingen. Groupe Steria stelde dat de Franse regeling in strijd was met de uit het EU-recht voortvloeiende vrijheid van vestiging en kreeg daarin gelijk van het HvJ EU. Hiermee is tevens de vraag van de leden van de fractie van de VVD beantwoord waarom het Franse systeem van «*intégration fiscale*» als strijdig met EU-recht werd gezien.

De uitspraak van het HvJ EU in de zaak Finanzamt Linz zag op een Oostenrijkse regeling met betrekking tot afschrijving op goodwill in het kader van een fiscale groepsregeling, die volgens het HvJ EU strijdig was met het EU-recht. De moedermaatschappij van de fiscale groep kon bij verwerving van een deelneming in een (voor Oostenrijk) ingezeten onbeperkt belastingplichtige vennootschap op goodwill afschrijven. Dat kon echter niet bij de verwerving van een deelneming in een niet-ingezeten vennootschap. Ook ingeval de moedermaatschappij van de fiscale groep had geopteerd voor de wettelijke mogelijkheid om de resultaten bij vervreemding van de buitenlandse deelneming fiscaal in aanmerking te nemen en in Oostenrijk te laten belasten, werd dit belastingvoordeel door de Oostenrijkse fiscus geweigerd.

Wat betreft de zaak inzake de valutaverliesproblematiek is ook de uitspraak van het HvJ EU in de zaak X AB van belang. In die zaak ging het over de Zweedse regeling van de deelnemingsvrijstelling. Net als de Nederlandse deelnemingsvrijstelling bepaalde de Zweedse regeling dat winsten, waaronder valutakoerswinsten, op een deelneming waren vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. De «*symmetrische keerzijde*» daarvan was dat waardeverliezen op een deelneming, waaronder valutakoersverliezen, niet aftrekbaar waren. Het HvJ EU oordeelde dat een dergelijke symmetrische regeling geen belemmering oplevert voor de uit het EU-recht voortvloeiende vestigingsvrijheid.

De leden van de fractie van de VVD vragen in te gaan op de verschillen tussen het Franse fiscale-eenheidsprincipe en het Nederlandse. Het doel van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime is om een groep van vennootschappen, bestaande uit een ingezeten moedervernootschap en haar ingezeten dochtervennootschap(pen), te belasten alsof er één belastingplichtige is. Om dat doel te bereiken worden de werkzaamheden en het vermogen van een dochtervennootschap toegerekend aan de moedervernootschap. Aldus maken de werkzaamheden en het vermogen van een dochtervennootschap voor de Nederlandse vennootschapsbelasting deel uit van de werkzaamheden en het vermogen van de moedervernootschap. Dit is de «*consolidatie*». De consolidatie heeft als gevolg dat de afzonderlijke winsten en verliezen van tot de fiscale eenheid behorende vennootschappen onderling verrekend worden. Verder zijn, als gevolg van de consolidatie binnen een fiscale eenheid, alle groepsinterne transacties fiscaal irrelevant en zijn de onderlinge deelnemingsverhoudingen fiscaal non-existent (dochtermaatschappijen binnen de fiscale eenheid zijn derhalve niet zichtbaar als deelnemingen). De resultaten van groepsinterne transacties en de resultaten die samenhangen met het aandelenbezit in maatschappijen binnen de fiscale eenheid, zoals winstuitkeringen en waardeveranderingen van het aandelenbezit, behoren dus niet tot het fiscale resultaat van de fiscale eenheid.

Het Franse systeem van «intégration fiscale» is afwijkend van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime. In het Franse systeem wordt het volledige resultaat door de moederonderneming vastgesteld door optelling van afzonderlijk bepaalde resultaten van elk van de vennootschappen van de groep. Dochtermaatschappijen binnen zo'n «intégration fiscale» zijn ook nog zichtbaar als deelnemingen. Er is derhalve geen sprake van een fiscale consolidatie zoals Nederland die kent.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat wordt bedoeld met een «voor Nederland gunstige conclusie voor de aftrek van het valutaverlies». Daarmee wordt bedoeld dat Nederland, formeel de Staatssecretaris van Financiën, als procespartij in de zaak met betrekking tot de aftrek van het valutaverlies volgens de conclusie van de advocaat-generaal (A-G) de procedure bij het HvJ EU in het gelijk gesteld wordt. Bovendien is dat ook voor de schatkist gunstig omdat, als het HvJ EU de conclusie van de A-G met betrekking tot de valutaproblematiek volgt, een verdere budgettaire derving uitblijft.

De leden van de fractie van de VVD verzoeken in te gaan op de precieze conclusies van de A-G bij het HvJ EU, daarbij aan te geven wat de relevante punten waren en tevens in te gaan op de negatieve conclusie van de A-G voor wat betreft de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969.

Het belangrijkste punt in de conclusie van de A-G is (uiteraard) de slotsom (in punt 112), waarin de A-G concluderend het volgende overweegt:

«Artikel 49 VWEU

- verzet zich tegen een nationale regeling op grond waarvan een in een lidstaat gevestigde moedermaatschappij de rente op een lening die verband houdt met een kapitaalstorting in een in andere lidstaat gevestigde dochteronderneming niet in aftrek kan brengen, terwijl zij dat wél zou kunnen doen als die dochteronderneming in dezelfde lidstaat was gevestigd als zij;
- verzet zich niet tegen een nationale regeling op grond waarvan een in een lidstaat gevestigde moedermaatschappij de wegens wisselkoersschommelingen geleden verliezen (kapitaalverliezen) op haar aandelen in een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming niet in mindering kan brengen op haar winst, wanneer diezelfde regeling parallel daaraan de uit dergelijke schommelingen voortvloeiende winst (kapitaalwinst) niet belast.»

In de opbouw naar de slotsom is met name punt 4 relevant, waarin wordt aangegeven dat de draagwijdte van het arrest X Holding nadien in het arrest van Groupe Steria (zie beide hiervoor), werd genuanceerd. Daarin werd er namelijk op gewezen dat uit eerstgenoemd arrest niet kon worden afgeleid dat «elk verschil in behandeling tussen vennootschappen die tot een fiscaal geïntegreerde groep behoren en vennootschappen die niet tot een dergelijke groep behoren, verenigbaar is met artikel 49 VWEU¹⁰». De in het arrest X Holding aanvaarde rechtvaardigingsgrond, zo ging het HvJ EU voort, betrof enkel de bepalingen van de Nederlandse regeling die het mogelijk maakten om binnen de fiscaal geïntegreerde groep verliezen over te dragen.¹¹» Punt 54 sluit daarbij aan.

Vervolgens wordt in punt 57 het volgende overwogen: «In het arrest Groupe Steria heeft het Hof met name verklaard dat «de andere belastingvoordelen dan de overdracht van verliezen binnen de fiscaal geïntegreerde groep» afzonderlijk dienen te worden beoordeeld. Enkel na die beoordeling kan worden uitgemaakt «of een lidstaat die voordelen kan voorbehouden aan vennootschappen die deel uitmaken van een fiscaal

¹⁰ HvJ EU 2 september 2015, C-386/14, Groupe Steria, ECLI:EU:C:2015:524, punt 27.

¹¹ Ibidem, punt 27 in fine.

geïntegreerde groep en die voordelen dus kan uitsluiten in grensoverschrijdende situaties». ¹²»

Daarna geeft de A-G in punt 58 aan dat hij bij de analyse van de prejudiciële vragen zal uitgaan van die premisse. In het ondubbelzinnig aanvaarden van die premisse schuilt het werkelijke verlies in deze zaak. Hieruit blijkt duidelijk dat de A-G uitgaat van de vooronderstelling dat de per-elementbenadering ook van toepassing is op het Nederlandse fiscale-eenheidsregime.

In punt 72 geeft de A-G aan dat naar zijn mening vanuit het perspectief van de «per-elementbenadering» niet kan worden ontkend dat het om vergelijkbare situaties gaat en, bijgevolg, dat soortgelijke fiscale gedragingen ongelijk worden behandeld. In de punten daarna wordt door de A-G geconcludeerd dat de aangedragen rechtvaardigingsgronden geen doel treffen.

Voor wat betreft de onderbouwing van de conclusie inzake de valutaproblematiek zijn met name de punten 100 tot en met 103 van belang.

2. Budgettaire consequenties

De leden van de fractie van de VVD vragen het kabinet om een uitgebreide schatting te maken van de mogelijke budgettaire derving als gevolg van een negatieve definitieve uitspraak en uitleg te geven over de mechanismen waardoor deze derving tot stand komt. Tevens vragen deze leden wat de onzekere elementen en marge in de raming zijn en waar de grootste onzekerheden zitten. In het geval dat het HvJ EU de conclusie van de A-G volgt, kunnen belastingplichtigen een beroep doen op de uitspraak waardoor zij de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 kunnen voorkomen. Het gaat in eerste instantie om belastingplichtigen met een moeder- of dochtervennootschap in een andere lidstaat van de EU die vanwege artikel 10a van de Wet Vpb 1969 geen beroep konden doen op de renteaftrek. Gemiddeld komt bij deze groep van omstreeks 11.000 belastingplichtigen voor € 3,2 miljard per jaar aan niet-aftrekbare rente als gevolg van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 voor. Niet al deze rente zal met een succesvol beroep op de per-elementbenadering alsnog in aftrek mogen worden gebracht. De (grove) inschatting is dat deze belastingplichtigen voor de helft van dit bedrag een geslaagd beroep kunnen doen op de per-elementbenadering indien de uitspraak van het HvJ EU voor Nederland negatief uitpakt. Verder geldt dat veel van deze belastingplichtigen zich in een situatie bevinden met een dusdanig lage winst of een verlies dat een additionele renteaftrek leidt tot een (groter) verlies dat niet te verrekenen valt. In totaal wordt geraamd dat uiteindelijk ongeveer een kwart van het genoemde bedrag wordt geëffectueerd.

Voor de belastingjaren 2016 en 2017 zou dit derhalve een derving in de orde van grootte van ongeveer € 100 miljoen per jaar betekenen. Hierbij is ervan uitgegaan dat alle aanslagen over die jaren nog niet definitief vastgesteld zijn. Voor de jaren 2012 – 2015 is eenzelfde benadering gevolgd, met dien verstande dat bij deze jaren rekening moet worden gehouden met het deel van de aanslagen dat nog niet definitief vastgesteld was. Op basis hiervan is per belastingjaar een inschatting gemaakt van het beroep dat belastingplichtigen voor die belastingjaren nog zouden kunnen doen op de per-elementbenadering.

In totaal leidden de bedragen van genoemde belastingjaren (2012–2017) tot een budgettaire derving in de orde van grootte van € 400 miljoen. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel inzake de spoedreparatiemaatregelen fiscale eenheid zal een definitieve inschatting van de

¹² Ibidem, punten 27 en 28.

budgettaire derving worden gegeven aan de hand van een actuele stand van de aangiften. Hierbij wordt benadrukt dat als niet gerepareerd zou worden voor toekomstige jaren, de structurele derving naar verwachting aanmerkelijk hoger zal zijn dan de eerdergenoemde € 100 miljoen per jaar. De verwachting is dat als gevolg van de per-elementbenadering belastingplichtigen vrij eenvoudig op kunstmatige wijze leningen van deze aard kunnen aangaan om de belastinggrondslag uit te hollen. Door dit gedragseffect zal de toekomstige jaarlijkse derving vele malen groter worden.

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer het kabinet een definitieve uitspraak van het HvJ EU verwacht, en hoe vaak het HvJ EU de conclusie van de A-G volgt, zeker in fiscaalrechtelijke zaken. De uitspraken van het HvJ EU volgen tegenwoordig meestal binnen drie tot zes maanden na de conclusie van de A-G, maar een enkele keer duurt het langer. Statistieken over de mate waarin het HvJ EU de A-G volgt, worden niet bijgehouden, ook niet voor fiscale zaken. Wel kan worden gezegd dat in de meerderheid van de zaken het HvJ EU de A-G heeft gevolgd. In de aanhangige zaken heeft zowel de belastingplichtige als Nederland om een mondelinge behandeling verzocht. Het HvJ EU heeft echter, op voorstel van de rechter-rapporteur, de A-G gehoord hebbend, besloten om geen mondelinge behandeling (pleitzitting) te houden. Dat geschiedt doorgaans indien het HvJ EU na lezing van de tijdens de schriftelijke behandeling neergelegde memories of opmerkingen van oordeel is dat het zich voldoende voorgelicht acht om uitspraak te doen. Gezien het horen van de A-G en het niet nodig achten van een mondelinge behandeling, wordt de kans niet groot geacht dat de uitspraak van het HvJ EU afwijkt van de conclusie van de A-G.

3. Consequenties bekendmaking spoedreparatiemaatregelen en terugwerkende kracht

De leden van de fractie van de VVD vragen of met de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen de kans niet wordt vergroot dat het HvJ EU negatief zal oordelen. Tevens vragen deze leden en de leden van de fractie van het CDA waarom er is gekozen voor terugwerkende kracht, in het bijzonder tot en met 25 oktober 2017, 11:00 uur, en niet voor een andere datum.

Bij de afweging van het al dan niet bekendmaken van de spoedreparatiemaatregelen op de dag dat de conclusie van de A-G wordt genomen, is de potentiële invloed op de uitspraak van het HvJ EU meegenomen. Niets doen of het ook in buitenlandse situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid is geen reële optie. Een negatieve uitspraak in deze zaak zal naar verwachting tot gevolg hebben dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt, waarbij de structurele derving zou kunnen oplopen tot enkele honderden miljoenen euro's per jaar. De gevolgen voor de toekomst kunnen nog wel worden beperkt. Om die reden vond het vorige kabinet het noodzakelijk op 25 oktober 2017 aan te kondigen op welke wijze in spoedreparatiemaatregelen zal worden voorzien als het HvJ EU de voor Nederland negatieve conclusie in deze zaak zou volgen. Ook het huidige kabinet onderschrijft die handelwijze. Gezien de conclusie van de A-G, alsmede het horen van de A-G door het HvJ EU en het vervolgens niet nodig achten van een mondelinge behandeling door het HvJ EU, wordt de kans niet groot geacht dat de uitspraak van het HvJ EU voor Nederland (als procespartij) gunstiger uitpakt dan hetgeen de A-G concludeert. Daarom en omdat het HvJ EU het EU-recht dient toe te passen op de casus en met betrekking tot de in het geschiljaar geldende wet- en regelgeving (onafhankelijk van latere ontwikkelingen), zal het bekendmaken van de spoedreparatiemaatregelen op de dag dat de

conclusie van de A-G werd genomen, naar mag worden aangenomen, niet van invloed zijn op de uitspraak van het HvJ EU. Het bekendmaken van de spoedreparatiemaatregelen op het moment dat de conclusie van de A-G is genomen, met terugwerkende kracht tot en met het moment van bekendmaking, was derhalve noodzakelijk. Het niet repareren met terugwerkende kracht tot en met het moment van publicatie van het persbericht en de Kamerbrief met bijlage daarover zou ervoor zorgen dat de schatkist gedurende een langere periode kwetsbaar blijft. Tussen het moment van de conclusie van de A-G en het wachten met repareren tot de definitieve uitspraak van het HvJ EU ontstaan namelijk mogelijkheden tot het creëren van allerlei situaties waarmee een fiscaal voordeel behaald kan worden. Dit geldt in het bijzonder voor het aangaan van leningen die zonder fiscale eenheid onder de renteaftrekbepijking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 vallen. Door deze gedragseffecten zou het budgettaire effect nog groter worden indien gewacht zou worden met repareren. Door de spoedreparatiemaatregelen terug te laten werken tot en met het moment van de conclusie, is de kwetsbaarheid van de schatkist in tijd zo veel mogelijk beperkt. Dat is ook de reden waarom er niet voor is gekozen om de wetgeving kracht te laten hebben vanaf enig ander moment, dit in antwoord op vragen van de leden van de fracties van de VVD en het CDA.

Op de vraag van de leden van de fractie van het CDA of niet is overwogen om bestaande situaties uit te zonderen van de maatregel, kan worden geantwoord dat een dergelijke uitzondering vanwege de hiervoor geschetste budgettaire derving, die betrekking heeft op reeds bestaande situaties, geen reële optie is. Bovendien is niet altijd eenvoudig te bepalen wat dan onder bestaande situaties moet worden verstaan. Hierbij kan gedacht worden aan grensoverschrijdende situaties, herfinancieringen, transacties die in het (verre) verleden hebben plaatsgevonden, enzovoorts.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen welk precedent er is voor het voorbereiden van wetgeving met een terugwerkende kracht zoals bij de onderhavige spoedreparatiemaatregelen. Daarbij vragen de leden van de fractie van het CDA of bedrijven nu rekening moeten gaan houden met twee verschillende wettelijke regimes.

Voor zover bekend is het de eerste keer dat er wetgeving is aangekondigd waarin terugwerkende kracht is opgenomen tot en met het moment van het persbericht ten tijde van het nemen van een conclusie door de A-G van het HvJ EU. Wel zijn er meerdere situaties geweest van terugwerkende kracht tot en met het tijdstip van de publicatie van het persbericht waarin de betreffende wetgeving werd aangekondigd, waarbij in voorkomend geval is geanticipeerd op mogelijke toekomstige ontwikkelingen in de jurisprudentie.¹³ Bedrijven doen er verstandig aan rekening te houden met de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen, gezien de conclusie van de A-G, waarbij – zoals hiervoor is aangegeven – door het horen van de A-G en het niet nodig achten van een mondelinge behandeling, de kans niet groot wordt geacht dat de uitspraak van het HvJ EU afwijkt van de conclusie van de A-G.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de consequenties zijn voor binnenlandse bedrijven, zeker in het kader van de rechtszekerheid en het gerechtvaardigde vertrouwen van bedrijven. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen naar de gevolgen voor puur binnenlandse fiscale eenheden. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de VVD of er bedrijven zijn voor wie de spoedreparatiemaatregelen nadelig zijn, alsmede voor wie en waarom. Daarbij vragen de leden van de fractie van

¹³ Daarbij valt te denken aan de introductie van artikel 28b van de Wet Vpb 1969.

het CDA hoeveel procent van de belastingplichtige bedrijven in Nederland geraakt zullen worden door de aangekondigde maatregelen. Het kabinet is zich ervan bewust dat met de gekozen spoedreparatiemaatregelen in beginsel elke bestaande fiscale eenheid na zal moeten gaan of de spoedreparatiemaatregelen gevolgen hebben. Echter, zonder de spoedreparatiemaatregelen zouden internationaal opererende bedrijven naar verwachting relatief eenvoudig de Nederlandse belastinggrondslag kunnen uithollen, waarbij de structurele derving naar verwachting oploopt tot enkele honderden miljoenen euro's per jaar. In een tijd waarin grondslaguitholling en winstverschuiving worden aangepakt (denk aan BEPS¹⁴, ATAD1¹⁵ en ATAD2¹⁶) is het niet goed denkbaar dat gevolg te accepteren. Zonder de spoedreparatiemaatregelen zou het «level playing field» tussen binnenlandse bedrijven en internationaal opererende bedrijven verstoord raken ten koste van de binnenlandse bedrijven. De spoedreparatiemaatregelen zullen naar verwachting consequenties hebben voor een aantal puur binnenlandse bedrijven, maar dit nadeel voor deze bedrijven weegt volgens het kabinet op tegen het voorkomen van het onbedoelde voordeel dat internationaal opererende bedrijven met structuren die sterk gericht zijn op taxplanning zouden kunnen behalen zonder de spoedreparatiemaatregelen en de budgettaire gevolgen daarvan. Daar komt bij dat de renteaftrekbeperking die winstdrainage beoogt te voorkomen (artikel 10a van de Wet Vpb 1969), geen toepassing vindt als aan een van de twee tegenbewijsregelingen van deze renteaftrekbeperking wordt voldaan. Dat geldt uiteraard ook als deze renteaftrekbeperking gaat gelden voor puur binnenlandse fiscale eenheden. Deze renteaftrekbeperking vindt immers – kort gezegd – geen toepassing indien aannemelijk wordt gemaakt dat aan de schuld en de daarmee verband houdende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Ook vindt deze renteaftrekbeperking geen toepassing indien aannemelijk wordt gemaakt dat over de rente bij degene aan wie de rente (rechtens dan wel in feite direct of indirect) is verschuldigd, per saldo – kort gezegd – een naar Nederlandse maatstaven redelijke belasting wordt geheven. Naar verwachting zal in de meeste binnenlandse situaties dit tegenbewijs relatief eenvoudig kunnen worden geleverd.

Wat betreft de aftrekbeperking voor bovenmatige deelnemingsrente kan er nog op worden gewezen dat deze pas in beeld komt voor zover het bedrag aan bovenmatige deelnemingsrente bij een maatschappij € 750.000 te boven gaat en dat die aftrekbeperking – kort gezegd – niet geldt in geval van uitbreiding van operationele activiteiten. Een zeer groot deel van de binnenlandse bedrijven zal naar de inschatting van het kabinet derhalve niet geconfronteerd worden met de aftrekbeperking voor bovenmatige deelnemingsrente.

Ook de overige spoedreparatiemaatregelen lijken in beperkte mate consequenties te hebben voor binnenlandse bedrijven. Het is niet mogelijk aan te geven hoeveel procent van de belastingplichtige bedrijven in Nederland daadwerkelijk meer belasting zullen gaan betalen door de aangekondigde maatregelen. Overigens zouden de effecten van de spoedreparatiemaatregelen door belastingplichtigen in bepaalde gevallen kunnen worden beperkt door bijvoorbeeld een juridische fusie aan te gaan tussen de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid of door het aanpassen van de financiering (omzetten in kapitaal). Mede gelet

¹⁴ Het Base Erosion and Profit Shifting project (BEPS-project) van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).

¹⁵ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, PbEU 2016, L 193/1. Op 31 augustus 2016 is een rectificatie van deze richtlijn gepubliceerd, PbEU 2016, L 234/26.

¹⁶ Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen, PbEU 2017, L 144 /1.

op deze gedragseffecten is de verwachting dat het nadeel voor bedrijven relatief beperkt is.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat een mogelijk negatieve uitspraak van het HvJ EU zou betekenen voor het vestigingsklimaat, het tegengaan van belastingontwijking en -ontduiking en voor de (administratieve) lastendruk bij ondernemers. Daarnaast vragen deze leden of de huidige door het kabinet beschreven maatregelen afdoende zijn om de negatieve consequenties van een uitspraak van het HvJ EU af te wenden. Indien de per-elementbenadering voor de Nederlandse fiscale eenheid wordt geaccepteerd door het HvJ EU zullen de in de Kamerbrief (en de bijlage) opgenomen spoedreparatiemaatregelen zo spoedig mogelijk na de uitspraak als voorstel van wet ter behandeling worden aangeboden aan de Tweede Kamer. De onderhavige spoedreparatiemaatregelen voorkomen op dit moment voor de toekomst de meest acute budgettaire problemen en zien op de waarschijnlijk meest kwetsbare elementen van de fiscale-eenheidsregeling. Binnen afzienbare termijn zullen de spoedreparatiemaatregelen moeten worden opgevolgd door een concernregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is. Dat neemt niet weg dat ontwikkelingen in de praktijk ertoe zouden kunnen leiden dat voortijdig nadere (reparatie)maatregelen moeten worden getroffen. Van het volledig wegnemen van het Europeesrechtelijke risico is dan ook nog geen sprake.

Het voorgaande betekent weliswaar dat een deel van de voordelen die verbonden zijn aan de huidige fiscale-eenheidsregeling noodgedwongen verloren gaat, maar het is – zoals hiervoor is aangegeven – wel de bedoeling dat de spoedreparatiemaatregelen binnen afzienbare termijn worden opgevolgd door een toekomstbestendige concernregeling. Dat betekent voor het vestigingsklimaat dat Nederland op het gebied van fiscale groepsregelingen ten opzichte van andere EU-landen zijn unieke positie en daarmee voorsprong verliest. Het vestigingsklimaat bestaat vanzelfsprekend ook uit allerlei andere fiscale en niet-fiscale factoren. Zoals ook uit het Regeerakkoord blijkt, houdt het kabinet oog voor het vestigingsklimaat. De grondslagverbreding in de vennootschapsbelasting, de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief, het afschaffen van de dividendbelasting, de introductie van bronheffingen op dividend, rente en royalty's in misbruiksituaties en naar «low tax jurisdictions» en alle andere maatregelen tegen belastingontwijking vormen een fiscaal pakket dat, in onderlinge samenhang bezien, een belangrijke bijdrage levert aan het behouden van een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor bedrijven die in Nederland reële economische activiteiten ontplooiën. De aangekondigde spoedreparatiemaatregelen beogen uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven tegen te gaan die een negatieve uitspraak van het HvJ EU mogelijk zou kunnen maken. Belastingontduiking is niet iets dat veroorzaakt wordt door een negatieve uitspraak van het HvJ EU, en bovendien iets dat altijd door de Belastingdienst – binnen wet- en regelgeving – wordt bestreden. Het is helaas onontkoombaar dat de (administratieve) lastendruk bij (bestaande) fiscale eenheden door de negatieve uitspraak van het HvJ EU en de daaruit voortvloeiende reparatiemaatregelen zal toenemen.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoeveel bedrijven gebruikmaken van de fiscale eenheid en voor hoeveel omzet en werknemers deze bedrijven goed zijn. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de SP welke mate van versmalling van de belastinggrondslag er gemoeid is met het toepassen van het fiscale-eenheidsregime. Tevens vragen deze leden hoeveel bedrijven gebruikmaken van het fiscale-eenheidsregime en hoeveel dochtermaatschappijen een fiscale eenheid gemiddeld heeft om winst- en verliesposten te kunnen verrekenen en welke bedragen hiermee gemoeid zijn. In 2015 waren er circa 745.000 lichamen belastingplichtig

voor de vennootschapsbelasting. Hieronder vallen ongeveer 100.000 fiscale eenheden (moedermaatschappijen) met in totaal ongeveer 200.000 gevoegde dochtermaatschappijen. Tezamen zijn er dus 300.000 maatschappijen die gebruikmaken van het fiscale-eenheidsregime. Het vormen van een fiscale eenheid betekent dat aangifte vennootschapsbelasting wordt gedaan alsof er sprake is van één belastingplichtige. Het is dan ook voor de Belastingdienst niet inzichtelijk hoe de aangiften van de afzonderlijke maatschappijen eruit zouden zien als deze afzonderlijk aangifte zouden doen. Het hoeft niet noodzakelijkerwijs om een grondslagversmalling door horizontale verliesverrekening te gaan, bedrijven kunnen ook een fiscale eenheid aangaan om administratieve lasten te voorkomen.

Op de vraag of het om puur Nederlandse bedrijven of ook om multinationale bedrijven gaat (en de verhouding hierin), kan worden geantwoord dat het niet is toegestaan een grensoverschrijdende fiscale eenheid te vormen. Een internationaal concern kan een fiscale eenheid dus alleen met zijn Nederlandse dochtermaatschappijen of in Nederland gelegen vaste inrichtingen van zijn buitenlandse lichamen vormen. De genoemde leden vragen tevens welke grootte – qua omzet en winst – de bedrijven hebben die gebruikmaken van het fiscale-eenheidsregime. De circa 100.000 fiscale eenheden hadden tezamen over de periode 2012–2015 gemiddeld een omzet (zoals in de vennootschapsbelastingaangifte is ingevuld) van circa € 1.080 miljard, wat gemiddeld een omzet van ongeveer € 11 miljoen per fiscale eenheid betekent. Hierbij wordt aangesloten bij de fiscale omzet. De totale belastbare winst was over die periode gemiddeld circa € 32 miljard, dus een winst van ongeveer € 0,4 miljoen per fiscale eenheid. Tezamen hadden de circa 100.000 fiscale eenheden naar schatting over die periode gemiddeld 2,4 miljoen voltijdseenheden aan personeel.

Op de vraag van deze leden hoeveel dochtermaatschappijen onder een moedermaatschappij kunnen worden «gehangen» in het kader van het fiscale-eenheidsregime kan worden geantwoord dat er geen maximum geldt voor het aantal dochtermaatschappijen dat in een fiscale eenheid gevoegd kan worden. Het minimum is één gevoegde dochtermaatschappij. Op de vraag van deze leden hoeveel het aantal dochtermaatschappijen gemiddeld is, kan worden geantwoord dat er gemiddeld per moedermaatschappij twee dochtermaatschappijen zijn gevoegd in een fiscale eenheid.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat het kabinet doet op het moment dat het HvJ EU in deze zaak een negatieve uitspraak doet op een ander element van het leerstuk van de fiscale eenheid. Wanneer het HvJ EU een negatieve uitspraak doet op een ander element van het leerstuk van de fiscale eenheid zal op dat moment worden bezien of daarvoor nadere (reparatie)maatregelen moeten worden getroffen, dan wel of ter zake kan worden gewacht op de invoering van een concernregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe voorkomen wordt dat de gekozen spoedreparatiemaatregelen disproportionele effecten hebben en banen kosten. Daarnaast vragen deze leden of het risico bestaat dat bedrijven als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU of als gevolg van de gekozen spoedmaatregelen zullen vertrekken naar andere (Europese) landen. Bij de afweging van de te nemen maatregelen indien het HvJ EU een voor Nederland negatieve uitspraak doet (en dus, kort gezegd, de per-elementbenadering accepteert), is naar de mening van het kabinet gekozen voor een proportionele maatregel, zoals ook in het voorgaande is aangegeven. Het ligt niet in de verwachting dat reële bedrijven dientengevolge zullen vertrekken naar andere (Europese) landen. Een aantrekkelijk vestigingsklimaat wordt immers niet alleen bepaald door de effecten van

de uitspraak van het HvJ EU of de gekozen spoedmaatregelen. Het kan natuurlijk wel zo zijn dat internationale structuren die sterk gericht zijn op taxplanning in de toekomst buiten Nederland om zullen worden opgezet.

De leden van de fractie van het CDA vragen of bedrijven die vragen hebben over het fiscale-eenheidsregime bij de Belastingdienst terecht kunnen. De Belastingdienst biedt onder meer door middel van vooroverleg de mogelijkheid aan bedrijven vooraf zekerheid te krijgen over de toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Dit geldt ook voor de toepassing van de spoedreparatiemaatregelen zodra deze in wetgeving zijn omgezet.

4. Renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage

De leden van de fractie van het CDA vragen om een voorbeeld te geven van de in de bijlage bij de brief van 25 oktober 2017 genoemde leningen, die zonder de fiscale eenheid onder de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 vallen en de manier waarop een bedrijf met een dergelijke lening voordeel zou kunnen behalen.

Artikel 10a van de Wet Vpb 1969 bevat een renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage. Zonder dit artikel zou een concern relatief eenvoudig – door middel van het verstrekken van een lening door een doorgaans effectief laagbelast concernlichaam aan een Nederlandse belastingplichtige – de Nederlandse (hoogbelaste) winst kunnen uithollen. In een dergelijk geval beperkt deze renteaftrekbeperking de aftrekbaarheid van rente op schulden aan een verbonden lichaam voor zover die schulden verband houden met een zogenoemde besmette rechtshandeling (zoals een kapitaalstorting of dividenduitdeling). De bepaling is echter niet van toepassing als de belastingplichtige voldoet aan een van de twee tegenbewijsregelingen op grond van artikel 10a, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Dat is het geval als de belastingplichtige – kort gezegd – aannemelijk maakt dat aan de schuld en aan de daarmee verband houdende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De renteaftrekbeperking is daarnaast in beginsel – kort gezegd – niet van toepassing als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat over de rente bij degene aan wie de rente verschuldigd is een (naar Nederlandse maatstaven redelijke) compenserende heffing plaatsvindt.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het in de brief aangekondigde regime ook geldt voor interne leningen van de fiscale eenheid, of de fiscale eenheid bij deze leningen moet worden weggedacht, of artikel 10a van de Wet Vpb 1969 bijgevolg van toepassing is en of dat dan niet leidt tot het belasten van rente die niet in aftrek wordt gebracht.

De in de brief aangekondigde spoedreparatiemaatregel in de vennootschapsbelasting geldt inderdaad ook voor leningen binnen de fiscale eenheid. Deze spoedreparatiemaatregel houdt onder andere in dat de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 moet worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet Vpb 1969. Dat wil zeggen dat deze renteaftrekbeperking dus moet worden toegepast als waren de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig, zonder temporele beperking. De als gevolg van deze toepassing niet-aftrekbare rente wordt in het jaar waarin deze spoedreparatiemaatregel van kracht wordt slechts in aftrek beperkt tot het gedeelte van de niet-aftrekbare rente dat toerekenbaar is aan de periode na 25 oktober 2017, 11:00 uur. De rente blijft wel aftrekbaar voor zover deze rente is toe te rekenen aan de periode vóór 25 oktober 2017, 11:00 uur, en niet anderszins in aftrek wordt beperkt. Vanwege de spoedreparatiemaatregel kan – ook indien de besmette rechtshandeling binnen fiscale eenheid

plaatsvindt – een schuld die is aangegaan bij een verbonden lichaam dat *geen* deel uitmaakt van een fiscale eenheid onder het bereik komen van deze renteaftrekbeperking. Vanwege de toepassing van de renteaftrekbeperking als ware er geen fiscale eenheid wordt deze besmette rechtshandeling – bijvoorbeeld een kapitaalstorting door een moedermaatschappij in een dochtermaatschappij – immers zichtbaar. Daarnaast kan ook een schuld die is aangegaan bij een verbonden lichaam dat wel deel uitmaakt van een fiscale eenheid – bijvoorbeeld een lening verstrekt door een moedermaatschappij aan een dochtermaatschappij – onder het bereik komen van deze renteaftrekbeperking. Overigens is de renteaftrekbeperking in deze situaties niet van toepassing als wordt voldaan aan een van de twee eerdergenoemde tegenbewijsregelingen op grond van artikel 10a, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Daarnaast kan een concern toepassing van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 in bepaalde gevallen voorkomen door binnen het concern te reorganiseren, bijvoorbeeld door een juridische fusie aan te gaan tussen de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid of door de betreffende schuld om te zetten in kapitaal.

5. Renteaftrekbeperking voor bovenmatige deelnemingsrente

De leden van de fractie van het CDA vragen of de drempel van € 750.000 bijvoorbeeld per gevoegde maatschappij geldt, welke drempel er voor het jaar 2017 geldt indien het in de brief opgenomen regime in werking zou treden, alsmede of bedrijven die artikel 13l van de Wet Vpb 1969 al toepasten opnieuw moeten gaan berekenen welke rente in aftrek komt. De in de brief opgenomen spoedreparatiemaatregel in de vennootschapsbelasting houdt ook in dat de renteaftrekbeperking voor bovenmatige deelnemingsrente van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 moet worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet Vpb 1969. Dat wil zeggen dat deze renteaftrekbeperking dus moet worden toegepast als waren de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig, zonder temporele beperking. Dat heeft onder meer tot gevolg dat de drempel van € 750.000 per maatschappij moet worden toegepast. De als gevolg van deze toepassing niet-aftrekbare rente wordt in het jaar waarin deze spoedreparatiemaatregel van kracht wordt slechts in aftrek beperkt tot het gedeelte van de niet-aftrekbare bovenmatige deelnemingsrente dat toerekenbaar is aan de periode na 25 oktober 2017, 11:00 uur. De rente blijft wel aftrekbaar voor zover deze rente is toe te rekenen aan de periode vóór 25 oktober 2017, 11:00 uur, en niet anderszins in aftrek wordt beperkt. In het onderstaande voorbeeld is beschreven hoe de toepassing als ware er geen fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet Vpb 1969 uitwerkt bij de toepassing van de artikel 13l van de Wet Vpb 1969.

Voorbeeld

Fiscale eenheid A bestaat uit een moedermaatschappij (B) en een dochtermaatschappij (C). Het eigen vermogen van B bestaat uit € 20 miljoen. De bank heeft op 31 december 2016 aan B een lening verstrekt van € 100 miljoen tegen een jaarlijkse rente van 5% (evenredig toerekenbaar aan het jaar). B heeft op haar beurt dit bedrag aangewend om op 31 december 2016 100% van de aandelen in C te verwerven. C is op 1 januari 2017 gevoegd in een fiscale eenheid met B als moedermaatschappij. De stand van het eigen vermogen, de geldleningen en de verkrijgingsprijs van C bij het begin en het einde van het jaar verschillen niet.

Op grond van artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is de deelneming in C – vanwege de consolidatie binnen fiscale eenheid – in beginsel niet zichtbaar, zodat artikel 13l van de Wet Vpb 1969 zonder nadere maatre-

gelen geen toepassing vindt. Op basis van de onderhavige spoedreparatiemaatregel moet artikel 13l van de Wet Vpb 1969 echter worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. Daardoor wordt voor de toepassing van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 de deelneming in C weer zichtbaar, zodat ook een deelnemingsschuld zichtbaar wordt. Op grond van artikel 13l, derde lid, van de Wet Vpb 1969 zal in dit geval – in beginsel – sprake zijn van een deelnemingsschuld van € 80 miljoen. De bovenmatige deelnemingsrente zal daarmee in beginsel – rekening houdend met de drempel van € 750.000 in artikel 13l, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 – in dit geval uitkomen op € 3,25 miljoen (op jaarbasis). Het gedeelte van de niet-aftrekbare bovenmatige deelnemingsrente als gevolg van de toepassing van de onderhavige spoedreparatiemaatregel dat – in dit voorbeeld – evenredig is aan de verhouding tussen het resterende aantal dagen en uren in het jaar na 25 oktober 2017, 11:00 uur, en het totaal aantal dagen in het jaar is in dit jaar niet aftrekbaar. Dat gedeelte (afgerond 18,5%) van de bovenmatige deelnemingsrente als gevolg van deze evenredige toerekening (€ 3,25 miljoen x afgerond 67,54 dagen/365 dagen), zijnde € 601.398 zal daarom bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid niet in aftrek komen, tenzij B aannemelijk maakt dat sprake is van een uitbreidingsinvestering, als bedoeld in het vijfde lid van artikel 13l van de Wet Vpb 1969.

De renteaftrekbeperving voor bovenmatige deelnemingsrente van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 blijft buiten toepassing als – kort gezegd – sprake is van een uitbreiding van de operationele activiteiten op grond van artikel 13l, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Daarnaast kan een concern toepassing van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 in bepaalde gevallen voorkomen door binnen concern te reorganiseren, bijvoorbeeld door een juridische fusie aan te gaan tussen de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid of door de betreffende schuld om te zetten in kapitaal.

6. Alternatief?

De leden van de fractie van het CDA vragen om in te gaan op het door de heer Smit geschetste alternatief¹⁷ voor de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen. Alvorens in te gaan op het door de heer Smit geschetste alternatief merkt het kabinet nog eens op dat gezien de situatie de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen met terugwerkende kracht – zoals hiervoor is aangegeven – noodzakelijk zijn. Het niet repareren met terugwerkende kracht tot en met het moment van publicatie van het persbericht en de Kamerbrief met bijlage daarover zal ervoor zorgen dat de schatkist voor een langere periode kwetsbaar blijft. Eventuele alternatieven voor de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen kunnen, gezien de daarvoor benodigde voldoende kenbaarheid, niet meer met terugwerkende kracht tot en met het genoemde moment worden ingevoerd. Het gevolg is dat zij daardoor niet meer een rol kunnen vervullen als spoedreparatiemaatregel om een verdere incidentele derving voor de schatkist te voorkomen. Om die reden acht het kabinet het onwenselijk om verder onderzoek te verrichten naar andere alternatieven voor de spoedreparatiemaatregelen.

Zoals in de Kamerbrief van 25 oktober 2017 is aangegeven zullen de spoedreparatiemaatregelen binnen afzienbare termijn moeten worden opgevolgd door een concernregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is. Over de vormgeving en het moment van invoering van die definitieve oplossing zal, mede met het oog op een

¹⁷ Zie <http://taxlive.nl/-/stop-spoedreparatiemaatregelen-fiscale-eenheid-een-betere-oplossing-is-voorhanden>.

goed fiscaal ondernemingsklimaat, wel ruimte bestaan om bijvoorbeeld in overleg met het bedrijfsleven en belangengroeperingen alternatieven te onderzoeken.

In het door de heer Smit geschetste alternatief voor de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen zal indien de belastingplichtige op basis van het EU-recht een succesvol beroep doet op specifieke fiscale-eenheidsvoordelen, een buitenlands lichaam in zoverre worden behandeld als een grensoverschrijdende fiscale eenheid met toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. De invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid met toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten zou ook een manier kunnen zijn om het fiscale-eenheidsregime in overeenstemming te brengen met het EU-recht.¹⁸ Bij de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen is daar echter bewust niet voor gekozen. Het in buitenlandse situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid – zelfs met toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse vaste inrichtingen – is naar de mening van het kabinet geen reële optie. Dat zou immers nog steeds tot gevolg hebben dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt, hetgeen leidt tot een budgettaire derving. Het voorgaande acht het kabinet onwenselijk. Immers, in OESO¹⁹- en EU-verband wordt, met medewerking en instemming van Nederland, juist beoogd uitholling van de belastinggrondslag te voorkomen. Om die reden kan het kabinet, mocht het HvJ EU de voor Nederland negatieve conclusie van de A-G in deze zaak volgen, niet anders dan concluderen dat ook na de uitspraak van het HvJ EU de voordelen in EU-situaties moeten worden onthouden. Juridisch is dat dan alleen mogelijk door in binnenlandse verhoudingen «strenger» te worden.

7. Fiscale eenheid algemeen

De leden van de fractie van de SP willen graag weten welke andere dan fiscale redenen er zijn voor een bedrijf of onderneming om het fiscale-eenheidsregime toe te passen.

Het instituut van de fiscale eenheid voor de heffing van de vennootschapsbelasting van lichamen strekt er al decennia toe concernvorming niet in de weg te staan. Zowel uitsluitend in Nederland opererende ondernemingen als multinationale ondernemingen die actief zijn in Nederland in zowel het grootbedrijf als het midden- en kleinbedrijf maken gebruik van de fiscale eenheid. Er kan een veelheid aan niet-fiscale redenen zijn om de activiteiten van een concern onder te brengen in afzonderlijke vennootschappen in plaats van in één vennootschap. Daarbij kan onder meer worden gedacht aan het voorkomen van administratieve lasten, het scheiden van gediversifieerde activiteiten (bijvoorbeeld een fietsenwinkel en een ijssalon die worden ondergebracht in verschillende vennootschappen), het scheiden van activa (bijvoorbeeld onroerende zaken), het beperken van aansprakelijkheid of andere (juridische) risico's, of het aantrekken van externe financiering. Aan de fiscale eenheid ligt de gedachte ten grondslag dat de tot een concern behorende vennootschappen – voor de heffing van vennootschapsbelasting – als een geheel kunnen worden gezien (de concerngedachte). Zo ontstaat voor de vennootschapsbelasting een neutrale behandeling van ondernemingen die hun activiteiten uitoefenen door middel van één vennootschap en ondernemingen die voor de uitoefening van hun activiteiten gebruikmaken van meerdere vennootschappen.

¹⁸ Zie in dit kader bijvoorbeeld Kamerstuk 34 323, nr. 6, blz. 8–10.

¹⁹ Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

Omdat de regeling van de fiscale eenheid past in de systematiek van de vennootschapsbelasting en recht doet aan de concerngedachte, is naar de mening van het kabinet bij die regeling sprake van een belastingheffing die aansluit bij de werkelijkheid waarin belastingplichtigen in voorkomende gevallen als een concern optreden. Ook zonder een regime als dat van de fiscale eenheid lijkt het niet goed voorstelbaar dat er niet op enigerlei wijze wordt voorzien in een regeling voor verliesverrekening binnen een groep, aangezien het internationaal gebruikelijk is om verliesverrekening binnen een groep mogelijk te maken.

De leden van de fractie van de SP vragen of er in internationaal verband gesproken wordt over mogelijke taxplanning die het gevolg is van het aangaan van een fiscale eenheid, of deze kans bestaat en hoe dit werkt. Deze leden vragen tevens welke elementen van antimisbruikbepalingen worden toegepast bij het beoordelen van de inzet van het fiscale-eenhedsregime en welke maatregelen er zijn genomen om belastingontwijking te voorkomen. Ten slotte vragen zij of bekend is in hoeverre de fiscale eenheid wordt gebruikt voor fiscale constructies met als doel om belasting te ontwijken.

Bij een fiscale eenheid worden de resultaten van de dochtermaatschappij(en) toegerekend aan de moedermaatschappij. De dochtermaatschappij houdt niet op te bestaan, ook fiscaal niet, maar is niet meer zelfstandig aangifteplichtig. De voordelen van de fiscale eenheid, zoals het doen van één aangifte en het kunnen verrekenen van de verliezen van een maatschappij met de winsten van een andere maatschappij, zijn door de wetgever bewust beoogd en internationaal gebruikelijk. Hiermee wordt bij de belastingheffing op passende wijze rekening gehouden met het bestaan van concerns (zie ook hiervoor). Het realiseren van deze voordelen kan naar mijn mening niet als ongewenste taxplanning worden gezien en is internationaal ook geen onderwerp van gesprek. Wel kunnen bepaalde elementen van het fiscale-eenhedsregime, in combinatie met andere binnen- of buitenlandse fiscale regelingen tot ongewenste fiscale gevolgen leiden of in taxplanningstructuren worden gebruikt. Daarbij valt te denken aan internationale mismatches die als gevolg van de spoedreparatiemaatregelen en de maatregelen uit ATAD2 hun aantrekkelijkheid verliezen.

De leden van de fractie van de SP willen graag weten hoeveel rechtszaken over de fiscale eenheid hebben plaatsgevonden en hoeveel daarvan momenteel nog niet zijn beslecht. Tevens willen deze leden graag weten wat het karakter is van degenen die deze rechtszaken starten, namelijk of dat bedrijven of overheden zijn. Ook willen zij weten op welke aspecten van het fiscale-eenhedsregime deze rechtszaken zich richten.

Bij de beantwoording van de vragen van de leden van de fractie van de VVD is reeds ingegaan op de huidige relevante Europeesrechtelijke jurisprudentie rond de fiscale eenheid. Daarnaast kan nog worden gewezen op de uitspraken van het HvJ EU²⁰ en Hof Amsterdam²¹ in een drietal zaken die hebben geleid tot de Wet aanpassing fiscale eenheid²², waarbij – kort gezegd – fiscale eenheden met in de concernstructuur (buiten Nederland, maar binnen de EU/Europese Economische Ruimte gelegen) topmaatschappijen en tussenmaatschappijen mogelijk zijn geworden.

In een procedure over de vraag of een zuster-fiscale eenheid ook mogelijk moet zijn in de situatie met een Israëlische moedermaatschappij heeft de

²⁰ HvJ EU 12 juni 2014, nrs. C-39/13, C-40/13 en C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1528.

²¹ Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00180bis, ECLI:NL:GHAMS:2014:5186, Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00587bis, ECLI:NL:GHAMS:2014:5185, en Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00824bis, ECLI:NL:GHAMS:2014:5184.

²² Stb. 2016, 479.

Hoge Raad op 15 december 2017 beslist dat zo'n fiscale eenheid niet mogelijk is, zodat de wetgeving op dat punt niet hoeft te worden aangepast.²³ In de hiervoor genoemde procedures zijn de procederende partijen bedrijven en geen overheden.

De leden van de fractie van de SP vragen naar een overzicht van andere landen die een vergelijkbare fiscale eenheid toepassen in hun belastingstelsel. Tevens vragen deze leden om meer informatie over dergelijke regimes in EU-lidstaten, hun vergelijkbaarheid en de verschillen hiertussen. Ook willen zij graag weten welke EU-landen een dergelijk regime kennen en welke niet, alsmede hoeveel EU-lidstaten een dergelijk regime niet kennen.

Het Nederlandse regime van de fiscale eenheid is een redelijk uniek systeem dat niet echt vergelijkbaar is met de regelingen in andere landen. Dat blijkt bijvoorbeeld ook uit de mededeling van de Europese Commissie inzake de fiscale behandeling van verliezen in grensoverschrijdende situaties.²⁴ Daaruit blijkt bijvoorbeeld dat (destijds) zes EU-lidstaten geen nationale regeling voor de verliesverrekening binnen een groep hadden. De regelingen van de (destijds) overige negentien EU-lidstaten worden in die mededeling grosso modo in drie categorieën opgesplitst: (a) overbrenging van verliezen binnen de groep (zeven lidstaten); (b) pooling van fiscale resultaten van de groep (elf lidstaten); of (c) volledige fiscale consolidatie (één lidstaat).

Binnen de EU geldt alleen in Nederland het in de mededeling aangeduide systeem van volledige fiscale consolidatie. Ook het Franse systeem van «intégration fiscale» is afwijkend van het Nederlandse systeem. In het Franse systeem wordt het volledige resultaat door de moederonderneming vastgesteld door optelling van de onder de voorwaarden van het gemene recht bepaalde resultaten van elk van de vennootschappen van de groep.²⁵ Dochtermaatschappijen binnen zo'n «intégration fiscale» zijn ook nog zichtbaar als deelnemingen. Recentelijk heeft België aangekondigd – als onderdeel van de hervorming van de vennootschapsbelasting – het principe van «fiscale consolidatie» te introduceren in 2020.²⁶ Ook buiten de EU zijn er, voor zover bekend, geen systemen die echt vergelijkbaar zijn met het Nederlandse fiscale-eenheidssysteem.

De leden van de fractie van de SP vragen of er rulings afgegeven worden ten aanzien van de fiscale eenheid en, zo ja, hoeveel dit er in totaal zijn en hoeveel gemiddeld per jaar, hoeveel verzoeken er worden afgewezen en op welke gronden zo'n rulling wordt verleend. Tevens vragen deze leden of er een voorbeeldruling verstrekt kan worden.

Een fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting wordt op verzoek van de moedermaatschappij en de te voegen dochtermaatschappij(en) bij een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking vastgesteld. Er worden geen rulings afgegeven ten aanzien van het aangaan van een fiscale eenheid.

De leden van de fractie van de SP vragen of ik de cijfers uit de publicatie Corporate Tax Statistics uit 2015 herken, waarin gerapporteerd werd dat er 99 miljard Britse pond aan aftrek gegeven wordt op grond van de Britse «group relief»-regeling bij een bruto fiscale winst van 393 miljard Britse pond inclusief het overige belastbare inkomen en kapitaalinkomen. De

²³ HR 15 december 2017, nr. 16/02919, ECLI:NL:HR:2017:3128. Met deze mededeling is tevens voldaan aan de toezegging van de Staatssecretaris van Financiën tijdens het debat over het wetsvoorstel aanpassing fiscale eenheid op 6 september 2016, Handelingen II 2015/16, nr. 107, item 12, blz. 11–12.

²⁴ Mededeling van de Europese Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité d.d. 19-12-2006, COM(2006) 824 definitief.

²⁵ Artikel 223 B Code général des impôts.

²⁶ Zie <http://vanoverveldt.belgium.be/nl/hervorming-vennootschapsbelasting>.

leden vragen of ik verwacht dat de Nederlandse variant voor een relatief net zo grote aftrek zorgt. Ik ben op de hoogte van deze gerapporteerde cijfers. In tegenstelling tot in de Britse situatie doen in Nederland de afzonderlijke vennootschappen in de fiscale eenheid geen afzonderlijke aangifte. In het Verenigd Koninkrijk kunnen daarom expliciet de verrekende verliezen binnen de groep geïdentificeerd worden, terwijl dat in Nederland niet kan. Deze bedragen uit het Verenigd Koninkrijk kunnen echter zeker niet een-op-een omgezet worden in een budgettair beslag voor Nederland omdat de situaties onvoldoende vergelijkbaar zijn. Daarnaast zullen in een situatie zonder fiscale-eenheidsregime bedrijven gaan herstructureren (bijvoorbeeld juridisch fuseren) om ervoor te zorgen dat winsten en verliezen fiscaal binnen een (grotere) entiteit zullen vallen. Het betreffende gedragseffect is moeilijk in te schatten. Daarnaast zal een deel van de verliezen alsdan niet binnen de groep verrekend worden, maar bij de belastingplichtige zelf via verticale verliesverrekening, in de vorm van carry back of carry forward.