Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2020–2021

32 140 Herziening Belastingstelsel

Nr. 77 **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 15 september 2020

Bij de behandeling van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid[1] is aangegeven dat de huidige fiscale-eenheidsregeling in de vennootschapsbelasting op termijn moet worden opgevolgd door een groepsregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is. Daarbij is ook aangegeven dat het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap betrokken zullen worden bij het ontwerpen van een toekomstige groepsregeling. Mijn ambtsvoorganger heeft toegezegd om uw Kamer een hoofdlijnenbrief te sturen met daarin de reactie op de internetconsultatie en een schets van de beoogde toekomstige groepsregeling. Met deze brief doe ik die toezegging gestand.

Deze brief is als volgt opgebouwd. Na een korte schets van de huidige regeling van de fiscale eenheid op hoofdlijnen (paragraaf 1) wordt ingegaan op de aanleiding voor een nieuwe groepsregeling en de randvoorwaarden waaraan een nieuwe groepsregeling moet voldoen (paragrafen 2 en 3). Daarna volgt een beknopte samenvatting van de internetconsultatie die heeft plaatsgevonden (paragraaf 4). Vervolgens worden de verschillende oplossingsrichtingen en het draagvlak daarvoor nader toegelicht (paragraaf 5). Dit wordt gevolgd door een weergave van enkele hoofdlijnen van een mogelijke nieuwe groepsregeling (paragraaf 6). Tot slot wordt het vervolgtraject beschreven (paragraaf 7).

1. Inleiding

In de vennootschapsbelasting geldt als uitgangspunt dat elk belastingplichtig lichaam zelfstandig in de belastingheffing wordt betrokken. Een uitzondering hierop is de fiscale eenheid, waarbij de lichamen die van zo'n fiscale eenheid (groep) deel uitmaken tezamen worden behandeld als één belastingplichtige. De fiscale-eenheidsregeling beoogt aan te sluiten bij de veel voorkomende (economische) werkelijkheid van concernvorming. Een concern kan om diverse redenen, zoals juridische, organisatorische of

[1] Kamerstuk 34 959, nr. 7.

kst-32140-77
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2020

bedrijfseconomische overwegingen, ervoor kiezen om zijn ondernemingsactiviteiten via meerdere lichamen te ontplooien. De fiscaliteit zou hierbij geen obstakel moeten zijn; dit wordt ook geduid als de neutraliteitsgedachte. Daarom wordt voor de heffing van vennootschapsbelasting een groep lichamen op verzoek belast als één belastingplichtige.

De belastingheffing van een groep lichamen alsof sprake is van één belastingplichtige wordt bereikt door de activa, passiva en de resultaten van alle lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid geconsolideerd op te nemen in de aangifte van die fiscale eenheid (volledige vermogens- en resultatenconsolidatie). De moedermaatschappij van de fiscale eenheid dient namens alle tot de fiscale eenheid behorende lichamen één aangifte vennootschapsbelasting in. Dit wordt doorgaans als een belangrijk voordeel ervaren. Wezenlijke voordelen van de fiscale eenheid zijn verder dat in een fiscale eenheid winsten en verliezen van verschillende lichamen met elkaar verrekend kunnen worden en dat in een fiscale eenheid geen winstneming (en dus geen belastingheffing) plaatsvindt op interne transacties, zoals bij het overdragen van vermogensbestanddelen en interne reorganisaties. Naast de hiervoor genoemde voordelen kent de huidige fiscale-eenheidsregeling ook een aantal nadelen. Zo kan onder andere worden gedacht aan het eenmalig genieten van het tariefopstapje[2], de begrenzing van de investeringsaftrek, sancties bij verbreking van de fiscale eenheid en de hoofdelijke aansprakelijkheid van de gevoegde lichamen (dochtermaatschappijen) voor de door de fiscale eenheid verschuldigde vennootschapsbelasting voor zover deze ziet op de periode dat het gevoegde lichaam deel uitmaakt of uitmaakte van die fiscale eenheid. Ook kan de ontvanger een belastingteruggave van enig tot een fiscale eenheid behorend lichaam verrekenen met belastingschulden van andere tot de fiscale eenheid behorende lichamen.

Verder kan de consolidatie ook tot gevolg hebben dat andere wettelijke regelingen in de vennootschapsbelasting in combinatie met een fiscale eenheid anders uitwerken dan zonder een fiscale eenheid het geval zou zijn.[3]

De huidige regeling van de fiscale eenheid is uniek in haar soort binnen de Europese Unie (EU) omdat deze uitgaat van de meest vergaande vorm van fiscale consolidatie, waarbij voor de vennootschapsbelasting de werkzaamheden en het vermogen van een dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij (behoudens voor de toepassing van een aantal bepalingen) en onderlinge verhoudingen en transacties worden geneutraliseerd. De fiscale groepsregelingen in andere EU-lidstaten gaan minder ver en staan enkel lichtere gradaties van fiscale consolidatie toe: veelal uitsluitend resultatenconsolidatie. Het gemeenschappelijke kenmerk van alle groepsregelingen binnen de EU is dat winsten en verliezen van verschillende lichamen in een groep met elkaar verrekend kunnen worden.

2. Aanleiding voor een nieuwe groepsregeling

De unieke consolidatiegedachte die thans ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid staat echter onder druk vanwege een uitspraak die het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) op 22 februari 2018 heeft gedaan.[4] De aanleiding voor deze uitspraak waren twee Nederlandse procedures

---

[2] Het belastbare bedrag tot en met € 200.000 wordt in het jaar 2020 belast tegen een tarief van 16,5% en het belastbare bedrag vanaf € 200.000 is belast tegen een tarief van 25%.

[3] Afhankelijk van het geval kan dit voordelig of nadelig uitpakken voor de belastingplichtige.

[4] HvJ EU 22 februari 2018 in de gevoegde zaken X BV (C-398/16) en X NV (C-399/16) tegen Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2018:110.

waarin de Hoge Raad aan het HvJ EU enkele prejudiciële vragen heeft gesteld over de verenigbaarheid van de fiscale-eenheidsregeling met het Unierecht. In dat kader heeft het HvJ EU geoordeeld dat bij elk voordeel van de fiscale eenheid in combinatie met een andere wettelijke regeling moet worden getoetst of het betreffende voordeel ook grensoverschrijdend moet worden toegekend (dit wordt ook wel de per-element-benadering genoemd). De Hoge Raad heeft op 19 oktober 2018 in zijn einduitspraak in beide zaken de uitspraak van het HvJ EU volledig bevestigd.[5] Met deze rechtspraak staat vast dat de per-elementbenadering ook geldt in samenhang met de Nederlandse fiscale eenheid.

Als reactie op de hiervoor beschreven Unierechtelijke rechtspraak zijn in de Wet spoedreparatie fiscale eenheid enkele spoedreparatiemaatregelen getroffen om de meest kwetsbare elementen van het fiscale-eenheidsregime te repareren.[6] Daarmee zijn de meest acute budgettaire risico's voorkomen. Met betrekking tot overige elementen is het EU-rechtelijke risico mogelijk echter niet volledig geweken. Bij de parlementaire behandeling van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid is daarom aangekondigd dat de huidige fiscale-eenheidsregeling door een robuuste en toekomstbestendige fiscale groepsregeling moet worden opgevolgd en dat het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap betrokken zullen worden bij het ontwerpen van die nieuwe fiscale groepsregeling.[7] In dat kader heeft er op 14 februari 2019 een startbijeenkomst plaatsgevonden met vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap in aanwezigheid van de (vak)pers.[8]

3. Randvoorwaarden fiscale groepsregeling

Bij het ontwerpen van een nieuwe fiscale groepsregeling in de vennootschapsbelasting is voor het kabinet een aantal randvoorwaarden van belang. Een nieuwe groepsregeling moet juridisch bestendig zijn. Het is wenselijk dat een nieuwe groepsregeling lang mee kan gaan, niet vatbaar is voor misbruik en geen budgettaire risico's worden gelopen. Mede gelet op de per-elementbenadering van het HvJ EU is de EU-rechtelijke houdbaarheid van een nieuwe regeling van groot belang. Daarnaast moet een nieuwe groepsregeling bijdragen aan een goed fiscaal ondernemingsklimaat en goed uitvoerbaar zijn voor zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst. Verder is ook de overgangsproblematiek een belangrijk aandachtspunt. Ten slotte zijn ook de budgettaire gevolgen van belang voor de te maken beleidskeuzes.

4. Internetconsultatie

Van 17 juni 2019 tot en met 29 juli 2019 heeft er een internetconsultatie[9] plaatsgevonden waarbij belangstellenden in de gelegenheid zijn gesteld om voor hen van belang zijnde aspecten in relatie tot een nieuwe groepsregeling in de vennootschapsbelasting onder de aandacht te brengen. Hierna volgt een korte samenvatting van de internetconsultatie.

In het keuzedocument nieuwe groepsregeling[10] zijn bij de internetconsultatie de volgende vier oplossingsrichtingen voorgelegd:

---

[5] HR 19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1968, en HR 19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1969.

[6] Wet van 24 april 2019 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met enkele spoedreparaties inzake de fiscale eenheid (Wet spoedreparatie fiscale eenheid), Stb. 2019, nr. 175.

[7] Kamerstuk 34 959, nr. 7, p. 7.

[8] Zie Verslag startbijeenkomst zoals gepubliceerd in het Weekblad fiscaal recht van 16 april 2019, 2019/78, ook te vinden op https://www.internetconsultatie.nl/groepsregeling.

[9] Zie https://www.internetconsultatie.nl/groepsregeling.

[10] Zie https://www.internetconsultatie.nl/groepsregeling.

a) het continueren van de huidige fiscale eenheid, inclusief de bestaande spoedreparatiemaatregelen en indien nodig uitbreiden met nieuwe aanvullende reparatiemaatregelen;
b) het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid;
c) het vervangen van de huidige regeling door een nieuwe regeling van verlies- of winstoverdracht;
d) het invoeren van een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling.

Er zijn in totaal elf reacties op de internetconsulatie ontvangen die op hoofdlijnen als volgt kunnen worden onderverdeeld:[11]

- Oplossingsrichting a (al dan niet met verdere aanpassingen) heeft zeven voorstanders (Register Belastingadviseurs (RB), VNO-NCW en MKB-Nederland (VNO-NCW), Redactie Vakstudie Nieuws, The Netherlands British Chamber of Commerce (NBCC), Nederlandse Vereniging van Banken (NVB), Koninklijke Vereniging van Nederlandse Reders (KVNR) en de heer Koning);
- Oplossingsrichting b kent geen enkele medestander;
- Oplossingsrichting c (met al dan niet een variatie) heeft drie voorstanders (Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (SRA), de heer Kampschöer en de heer Spanjaardt);
- Oplossingsrichting d heeft één voorstander (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)).
- Alle belangstellenden zijn eensgezind over het nut en de noodzaak van het hebben van een fiscale groepsregeling. Ze benadrukken dat een concern om diverse redenen kan kiezen om zijn ondernemingsactiviteiten via meerdere lichamen te ontplooien, dat dit vanuit de neutraliteitsgedachte bezien fiscaal geen verschil zou moeten maken en dat de fiscaliteit daarom geen obstakel zou moeten zijn bij concernvorming.

De huidige fiscale-eenheidsregeling biedt volgens belangstellenden kwalificerende lichamen de mogelijkheid om door middel van consolidatie behandeld te worden als één belastingplichtige, hetgeen recht doet aan de (economische) realiteit. Veel belangstellenden benadrukken de voordelen van de huidige fiscale-eenheidsregeling, met name het met elkaar kunnen verrekenen van winsten en verliezen van verschillende lichamen en geen verplichte winstneming (en dus geen belastingheffing) op interne transacties, zoals bij het verschuiven van vermogensbestanddelen en interne reorganisaties (oplossingsrichting a).

Het afschaffen van de huidige fiscale-eenheidsregeling zonder een vervangende groepsregeling (oplossingsrichting b) zal volgens veel belangstellenden leiden tot het vervallen van de hiervoor genoemde voordelen, een forse toename van administratieve lasten en bovendien een verslechtering van het ondernemingsklimaat. Het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid krijgt in de internetconsultatie geen enkel draagvlak.

Met betrekking tot oplossingsrichting c is in veel reacties te kennen gegeven dat het consultatiedocument te weinig uitwerking bevat van een winst- of verliesoverdrachtregeling waardoor het moeilijk is om een goede en zorgvuldige afweging te maken. Met uitzondering van de SRA geven de meeste belangstellenden, indien toch zou worden overgegaan tot een nieuwe regeling, de voorkeur aan een verliesoverdrachtregeling. De SRA pleit voor het vervangen van het huidige fiscale-eenheidsregime door een winstoverdrachtregeling. Het RB geeft de voorkeur aan een eenvoudig regime dat verliesverrekening en eliminatie van interne

[11] Het is niet gebruikelijk dat de Belastingdienst reageert op een internetconsultatie. Bij de verdere uitwerking wordt echter wel met de Belastingdienst overlegd over en rekening gehouden met de uitvoeringsaspecten van de verschillende oplossingsrichtingen.

transacties kent in het geval het niet mogelijk is om het huidige regime te handhaven. In dat verband wijst het RB op het Spaanse systeem waar het belastbare bedrag voor de fiscale eenheid bepaald wordt door de afzonderlijk belastbare bedragen van de ondernemingen binnen de fiscale eenheid op te tellen. De heren Kampschöer en Koning lijken te pleiten voor een regeling van resultatensaldering (resultatenpooling) zonder een faciliteit (achterwege laten winstneming) voor (onzakelijke) overdrachten of transacties binnen een fiscale eenheid.

Een enkeling (NOB) ziet in een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling (oplossingsrichting d) een alternatief voor het huidige regime, waarbij de bestaande spoedreparatiemaatregelen zouden kunnen komen te vervallen en waarmee volledige neutraliteit kan worden bereikt tussen binnenlandse en grensoverschrijdende situaties. Op basis van de reacties heeft het invoeren van een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling onvoldoende draagvlak.

Veel belangstellenden geven aan dat door het ontbreken van een kwantificering van de budgettaire gevolgen bij het volledig afschaffen van de fiscale eenheid (en terugsluis van eventuele budgettaire opbrengst naar het vennootschapsbelastingdomein) het niet mogelijk is om deze gevolgen mee te wegen bij de te maken afweging.

5. Oplossingsrichtingen

In paragraaf 5.1 behandel ik eerst de twee oplossingsrichtingen die in de internetconsultatie niet voldoende draagvlak kregen. In paragraaf 5.2 ga ik nader in op de twee overgebleven oplossingsrichtingen met draagvlak.

5.1. Oplossingsrichtingen met minder draagvlak

5.1.1. Het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid zonder dat er een nieuwe groepsregeling voor in de plaats komt

Deze oplossingsrichting krijgt in de internetconsultatie niet veel bijval en dienaangaande is ook de nodige kritiek. Er werd onder meer naar voren gebracht dat de wijze waarop een investering wordt vormgegeven, wordt beïnvloed door de aanwezigheid van een fiscale groepsregeling, hetgeen ook zou blijken uit economische literatuur en empirisch onderzoek. Uit Duits onderzoek is bijvoorbeeld gebleken dat multinationals in een land meer lokale dochtermaatschappijen oprichten indien het desbetreffende land voorziet in een fiscale groepsregeling met intra-groepverliesverrekening.[12] Uit datzelfde onderzoek blijkt dat investeringen in landen die een fiscale groepsregeling kennen hoger zijn dan in landen zonder een dergelijke regeling, hoewel geen sprake is van een robuust of significant effect.[13] Ook uit een Canadees onderzoek uit 2002 blijkt een positief effect op investeringen.[14] De wenselijkheid van een fiscale groepsregeling die in ieder geval verliesoverdrachtmogelijkheden kent, werd door de aanwezigen dan ook onderschreven, aangezien dit een

---

[12] In de position paper van J.L. van de Streek (Universiteit van Amsterdam) ten behoeve van de startbijeeenkomst «Nieuwe concernregeling in de vennootschapsbelasting» op 14 februari 2019 wordt in dat verband gewezen op D. Dressler en M. Overersch, «Investment Impact of Tax Loss Treatment – Empirical Insights from a Panel of Multinationals, ZEW Discussion Paper 10–097, 2010, par. 4.2. Paragraaf 4.2 bevat echter alleen de beschrijvende statistiek, in de conclusies/analyse van dit onderzoek wordt aangegeven dat het effect van een groepsregeling op het terrein van verliesverrekening geen robuust effect op investeringen laat zien.

[13] D. Dressler en M. Overersch, «Investment Impact of Tax Loss Treatment – Empirical Insights from a Panel of Multinationals, ZEW Discussion Paper 10–097, 2010.

[14] Donnelly, M., & Young, A. (2002). Policy options for tax loss treatment: how does Canada compare? Canadian Tax Journal, 50(2), 429–488.

positief effect heeft op het ondernemingsklimaat en op lokale investeringen door multinationale ondernemingen (maar ook door Nederlandse *start ups*).
Daarentegen zal het afschaffen van de fiscale-eenheidsregeling zonder een vervangende groepsregeling volgens verschillende belanghebbenden leiden tot het vervallen van de huidige mogelijkheden tot onderlinge verliesverrekening alsmede leiden tot verplichte winstneming op transacties tussen lichamen die voorheen deel uitmaakten van een fiscale eenheid en minder mogelijkheden voor fiscaal geruisloze interne reorganisaties. Het gevolg daarvan is een forse toename van administratieve lasten en een verslechtering van het ondernemingsklimaat. De volledige afschaffing van de fiscale eenheid zonder vervanging door een andere groepsregeling betekent niet alleen dat Nederland in de wereld haar voorsprong verliest (vanwege de unieke consolidatie), maar ook dat Nederland meteen op achterstand raakt ten opzichte van landen die wel een groepsregeling hebben in hun belastingstelsel. Verder is ook gepleit voor een neutrale behandeling van een concern (neutraliteitsgedachte) die erop neerkomt dat het voor de fiscaliteit niet zou moeten uitmaken of een onderneming wordt uitgeoefend via één vennootschap of – wegens zakelijke redenen – via meerdere vennootschappen. De onderneming als zodanig zou in beide gevallen hetzelfde belast moeten worden (dezelfde belastingdruk) en niet tot economische distorsies moeten leiden.

Het volledig afschaffen van het fiscale-eenheidsregime zou overigens wel tot een aanzienlijke vereenvoudiging in de uitvoering leiden. Het volledig afschaffen van de huidige regeling leidt weliswaar tot een potentiële toename van het aantal extra aangiften, daar staat echter tegenover dat het invullen van de aangifte vennootschapsbelasting een behoorlijk stuk eenvoudiger zal worden door het vervallen van diverse ingewikkelde regelingen, en dat daardoor ook het beoordelen van de aangifte eenvoudiger zal worden.[15]

5.1.2. Grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling

De invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid met toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten is op zich ook een manier om het fiscale-eenheidsregime in overeenstemming te brengen met het EU-recht.[16]
In deze oplossingsrichting wordt de neutraliteitsgedachte volledig doorgetrokken naar grensoverschrijdende situaties. Daardoor ontstaat in beginsel volledige fiscale neutraliteit tussen binnenlandse en grensoverschrijdende situaties. Dat zou betekenen dat de huidige fiscale eenheid volledig in stand kan blijven en dat (bepaalde) bestaande spoedreparatiemaatregelen zouden kunnen vervallen.

De grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling als een reëel alternatief krijgt echter weinig bijval in de internetconsulatie. Het kabinet heeft eerder ook aangegeven dat het in grensoverschrijdende situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid – met toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemings-

[15] Bepaalde discussies met de Belastingdienst kunnen wel van groter belang worden en daardoor meer tijd en aandacht van de Belastingdienst en het bedrijfsleven eisen. Hierbij valt onder andere te denken aan discussies op het gebied van transfer pricing, goed koopmansgebruik, het moment van winstneming, verliesverrekening, het gebruik van fusie- en splitsingsfaciliteiten, etc.

[16] Voor de beschrijving van een grensoverschrijdende fiscale eenheid kan bijvoorbeeld worden verwezen naar het artikel van Q.W.J.C.H. Kok en R.J. de Vries, Blauwdruk voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Weekblad Fiscaal Recht 2018/37.

winst – geen reële optie is.[17] Dat heeft namelijk tot gevolg dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven in principe wordt vergemakkelijkt. Zo kunnen in een grensoverschrijdende fiscale eenheid de onderlinge transacties tussen een niet in Nederland gevestigd gevoegd lichaam en andere in Nederland gevestigde gevoegde lichamen voor Nederlandse doeleinden fiscaal niet zichtbaar zijn, terwijl deze transacties bij het buitenlandse lichaam wel zichtbaar zijn voor de fiscus in het andere land. Deze «hybridisering» zal nieuwe fiscale *mismatches* doen ontstaan en daarmee nieuwe taxplanningsmogelijkheden in de hand werken (tenzij men dit weer probeert te bestrijden met – ingewikkelde – antimisbruikwetgeving). Dit acht het kabinet onwenselijk. Immers, in OESO- en EU-verband wordt, met medewerking en instemming van Nederland, juist beoogd uitholling van de belastinggrondslag te voorkomen. Bovendien kunnen zich allerlei verdragsrechtelijke vragen voordoen indien niet in Nederland gevestigde lichamen worden gevoegd in een fiscale eenheid, zoals de vraag of het wel mogelijk is om een niet in Nederland gevestigd lichaam in de heffing van de Nederlandse vennootschapsbelasting te betrekken als dat lichaam geen (echte) vaste inrichting in Nederland heeft. Verder zou deze oplossingsrichting (zonder nadere maatregelen) kunnen leiden tot dubbele heffing. De voeging van een niet in Nederland gevestigd lichaam zou er verder toe kunnen leiden dat onder het huidige fiscale-eenheidsregime diverse wettelijke gevolgen van een fiscale eenheid op dit lichaam van toepassing worden, zoals de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de vennootschapsbelastingschuld van de fiscale eenheid. Vanuit het oogpunt van handhaafbaarheid en invordering roept dat weer nieuwe vraagstukken op.
Een systeem van een grensoverschrijdende fiscale eenheid zal voor belastingplichtigen zeer waarschijnlijk erg complex en bewerkelijk zijn. Deze oplossingsrichting zal naar verwachting dan ook negatieve gevolgen hebben voor de administratieve lasten van bedrijven.

5.2. Oplossingsrichtingen met draagvlak

5.2.1. Het continueren van de huidige fiscale eenheid, inclusief de bestaande spoedreparatiemaatregelen en indien nodig uitbreiden met nieuwe aanvullende reparatiemaatregelen

Deze oplossingsrichting komt neer op het continueren van het huidige regime van de fiscale eenheid, inclusief de bestaande spoedreparatiemaatregelen. Indien nodig kan het huidige regime worden uitgebreid met nieuwe aanvullende reparatiemaatregelen. Dit betekent dat de huidige unieke consolidatiegedachte die ten grondslag ligt aan het regime van de fiscale eenheid in beginsel blijft voortbestaan en dat daarmee de belangrijkste voor- en nadelen van de fiscale eenheid behouden blijven. Daarnaast geldt dat voor de toepassing van enkele bepalingen, zoals de spoedreparatiemaatregelen, moet worden gedaan alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid (derhalve geen consolidatie). De huidige regeling van de fiscale eenheid heeft hierdoor een meerduidig karakter: voor de toepassing van de regeling moet enerzijds worden uitgegaan van het bestaan van een fiscale eenheid (consolidatie) en anderzijds moet het bestaan van de fiscale eenheid (consolidatie) deels genegeerd worden en geldt weer een zogeheten «stand alone»-benadering. Door dit meerduidige karakter is de huidige regeling van de fiscale eenheid erg ingewikkeld geworden en daardoor ook steeds moeilijker uitvoerbaar. Daar komt bij dat in deze variant het EU-rechtelijke risico – en daarmee ook een budgettair risico – mogelijk niet volledig is geweken. In de literatuur worden potentiële EU-rechtelijke risico's gesignaleerd die met

[17] Zie in dit kader bijvoorbeeld Kamerstuk 34 323, nr. 21, p. 19, Kamerstuk 34 323, nr. 6, p. 8–10, alsmede Aanhangsel Handelingen II 2017/18, nr. 1531, p. 4–5.

de spoedreparatiemaatregelen niet zijn weggenomen.[18] Het is op dit moment niet duidelijk op welke wijze deze EU-rechtelijke risico's moeten worden gewogen, omdat de jurisprudentie van het HvJ EU niet eenduidig is.[19] Ook de literatuur op dit punt is niet eensgezind.[20] Indien de rechter zou oordelen dat ook andere regelingen in de vennootschapsbelasting die op dit moment niet onder de reikwijdte van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid vallen in strijd zijn met het EU-recht (op grond van de per-elementbenadering), dan zullen hoogstwaarschijnlijk nieuwe met de spoedreparatie vergelijkbare reparatiemaatregelen moeten worden ingevoerd (als dat al mogelijk is). Dit draagt uiteraard niet bij aan de rechtszekerheid en de robuustheid van de vennootschapsbelasting. Het risico bestaat dat er budgettaire dervingen ontstaan die vervolgens gedekt dienen te worden. Bij de invoering van additionele reparatiemaatregelen zal de complexiteit van de fiscale-eenheidsregeling nog verder toenemen, doordat zowel de regels van het fiscale-eenheidsregime als de regels als ware er geen fiscale eenheid in meer situaties moeten worden toegepast. Dit heeft negatieve consequenties voor de administratieve lasten van bedrijven en ook voor de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst.

Als gekozen wordt voor het invoeren van een nieuwe groepsregeling zal het huidige fiscale-eenheidsregime met bestaande spoedreparatiemaatregelen naar verwachting de komende jaren (naar schatting minimaal vijf jaar) blijven gelden vanwege de benodigde tijd voor wetgeving, de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel en vervolgens de implementatie door de Belastingdienst. Dit tijdpad is optimistisch en ambitieus, omdat het ontwerpen en invoeren van een goed doordacht en goed werkend nieuw groepsregime een kwestie van vele jaren is. Ook bij de eventuele keuze voor een nieuwe groepsregeling is het onvermijdelijk dat de komende jaren procedures gevoerd zullen blijven worden over de huidige fiscale-eenheidsregeling (met name over de reikwijdte van de

---

[18] In de position paper van J.L. van de Streek ten behoeve van de startbijeenkomst «Nieuwe concernregeling in de vennootschapsbelasting» op 14 februari 2019 wordt in dat verband gewezen op de EU-rechtelijke risico's van de afwezigheid van verrekenprijscorrecties voor transacties binnen de fiscale eenheid met verwijzing naar HvJ EU 31 mei 2018, C-382/2 (Hornbach-Baumarkt). Verder komen Van Mierlo en Van der Zeijden tot de conclusie dat de earningsstrippingmaatregel het vrije verkeer van vestiging belemmert en in het huidige kader niet kan worden gerechtvaardigd (S.P. van Mierlo en F.M. van der Zeijden, «Het EU-rechtelijke risico van de earningsstrippingmaatregel», *MBB*, nummer 2, februari 2019). Zie tevens I.M. de Groot in haar artikel «Out with the old, in with the new» in WFR 2019/154, waarin ze aangeeft dat verschillende regelingen potentieel nog steeds een EU-rechtelijk risico inzake de per-elementbenadering lopen.

[19] De zogeheten per-elementbenadering is recent aan de orde geweest in enkele nationale procedures, die momenteel (deels) aanhangig zijn bij de Hoge Raad. De gerechtshoven en de advocaat-generaal (A-G) van de Hoge Raad beperken de toepassing van dit leerstuk. Zie Hof Amsterdam 18 april 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1504, gevolgd door conclusie A-G Wattel van 31 januari 2020, ECLI:NL:PHR:2020:102; Hof Den Haag 2 oktober 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:3065; Hof Amsterdam, 26 mei 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1407; en conclusie A-G Wattel van 20 maart 2020, ECLI:NL:PHR:2020:265.

[20] Sommige auteurs menen dat er geen EU-rechtelijke risico's (meer) zijn. Zie onder meer F. van Horzen in NTFR 2018/563; J.N. Bouwman, Geen afschaffing van de consolidatie in de fiscale eenheid (VPB), NTFR 2018/2292; annotatie O.C.R. Marres in BNB 2019/17; D.S. Smit, De Nederlandse implementatie van de earningstrippingbepaling uit ATAD 1, *MBB* 2018/11/25; R. Bagci, P. Ruige en H. Vermeulen, De earnings-strippingbepaling en de per-elementbenadering. Een Europeesrechtelijke analyse; noodzaak of anathema voor de interne markt?», *WFR* 2018/153; O.C.R. Marres, Waarom de earningsstrippingmaatregel niet in strijd met het primaire Unierecht is, NTFR 2019/3022; J.J. van den Broek, «De earningsstrippingmaatregel in strijd met de vrijheid van vestiging», NTFR 2019/1991.
Volgens S.C.W. Douma kan het fiscale-eenheidsregime in zijn huidige vorm blijven bestaan en noopt het EU-recht niet tot de overgang naar een nieuw systeem. Het huidige fiscale-eenheidsregime is volgens Douma evenredig, proportioneel en in ieder geval na de spoedreparatiewetgeving niet meer strijdig met het EU-recht (inbreng startbijeenkomst 14 februari 2019, zie ook het verslag daarvan in WFR 2019/78).

per-elementbenadering) en dat er derhalve budgettaire risico's boven de markt blijven hangen.

5.2.2. Een nieuwe verlies- of winstoverdrachtregeling dan wel resultatenpoolingsysteem

In het licht van het minimaliseren van EU-rechtelijke risico's en de vereenvoudiging van het huidige fiscale-eenheidsregime is het raadzaam te kijken naar een nieuwe regeling van verlies- of winstoverdracht dan wel resultatenpooling. Bij de verkenning naar een alternatieve groepsregeling is gekeken naar de groepsregelingen in andere Europese landen. Het blijkt dat zeventien landen binnen de EU en het voormalig EU-lid het Verenigd Koninkrijk een bepaalde regeling van winst- of verliesoverdracht kennen en dat daarin weer diverse variaties mogelijk zijn. Daarbij kunnen *grosso modo* twee hoofdvarianten worden onderscheiden:

1. een regeling van verliesoverdracht (ook bekend als «group relief») of winstoverdracht (ook bekend als «group contribution»); en
2. een regeling die de afzonderlijke belastbare resultaten van de groepslichamen saldeert («resultatenpooling»).

Een regeling van verlies- of winstoverdracht komt voor in zeven EU-lidstaten[21] en in het Verenigd Koninkrijk. Deze variant komt erop neer dat een kwalificerend groepslichaam eerst zelfstandig de fiscale bepalingen toepast, het belastbaar resultaat bepaalt, en vervolgens zijn verlies of winst onder voorwaarden kan overdragen aan een ander kwalificerend groepslichaam met winst of verlies.
Een regeling die geënt is op resultatenpooling komt voor in tien EU-lidstaten.[22] Deze variant komt erop neer dat elk kwalificerend groepslichaam eerst zelfstandig de fiscale bepalingen gaat toepassen, waarna vervolgens de belastbare resultaten (winst of verlies) van alle kwalificerende groepslichamen met elkaar worden gesaldeerd en door middel van een aanvullende groepsaangifte bij een aangewezen groepslichaam (groepshoofd) in aanmerking worden genomen. De door de fiscale groep verschuldigde belasting wordt door het groepshoofd berekend en voldaan.

De hoofdvarianten – zowel een regeling van verlies- of winstoverdracht als een systeem van resultatenpooling – hebben als gemeenschappelijke kenmerk dat de fiscale winst respectievelijk het belastbaar bedrag per lichaam zelfstandig wordt bepaald, waarna vervolgens de resultaten van de groepslichamen met elkaar kunnen worden verrekend. Het verschil tussen beide varianten is gelegen in de techniek waarlangs de resultaten van de groepsmaatschappijen met elkaar verrekend worden.
Voor wat betreft de uitwerking van een fiscale groepsregeling maakt het Unierechtelijk in de basis dan ook geen noemenswaardig verschil of voor een regeling van verlies- of winstoverdracht of voor een systeem van resultatenpooling wordt gekozen.[23] Voor wat betreft de formeelrechtelijke aspecten en de uitvoeringsaspecten ligt dat echter mogelijk wel anders. Het afschaffen van de huidige fiscale eenheid en gelijktijdig implementeren van een nieuwe groepsregeling is een omvangrijke operatie die zeer complex en ingrijpend is voor het bedrijfsleven en voor de Belastingdienst. Deze wijziging raakt namelijk de gehele vennootschapsbelastingketen van de Belastingdienst.
In deze brief wordt nog geen definitieve keuze gemaakt voor wat betreft de formele vorm van een nieuwe groepsregeling, dat wil zeggen een

---

[21] België, Cyprus, Ierland, Litouwen, Malta, Finland, en Zweden.
[22] Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Hongarije, Italië, Luxemburg, Oostenrijk, Polen, Portugal en Spanje.
[23] Zie bijvoorbeeld persbericht MEMO/19/1472, onder 9, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19–1472_nl.htm inzake Finland dat een winstoverdrachtfaciliteit heeft.

regeling van verlies- of winstoverdracht of een systeem van resultaten-pooling. Dat neemt niet weg dat conceptueel op veel onderdelen in belangrijke mate al richting kan worden gegeven aan een nieuwe fiscale groepsregeling, ongeacht dus de uiteindelijke keuze voor de vorm van een groepsregeling (verlies- of winstoverdracht dan wel resultatenpooling).

In onderdeel 6 wordt ingegaan op verschillende aspecten die spelen bij het ontwerpen van zo'n nieuwe groepsregeling.

6. Enkele hoofdlijnen voor een nieuwe groepsregeling

De neutraliteitsgedachte brengt mee dat een groepsregeling in de eerste plaats verliesverrekening binnen de groep mogelijk moet maken. Vervolgens kan worden bezien of aanvullende faciliteiten of regelingen kunnen of moeten worden toegevoegd aan de groepsregeling. Verder geldt dat de vermogens- en werkzaamhedentoerekening (ook wel vermogensconsolidatie genoemd) die ten grondslag ligt aan de huidige fiscale-eenheidsregeling – vanwege haar EU-rechtelijke kwetsbaarheid – niet zal terugkeren in de nieuwe groepsregeling. Met inachtneming van deze uitgangspunten worden hierna enkele elementen van de nieuwe groepsregeling nader ingevuld.

De totstandkoming en beëindiging van een fiscale groep

Voorgesteld wordt om de huidige eisen die gelden bij het aangaan van een fiscale eenheid zoveel als mogelijk ook in de nieuwe groepsregeling te hanteren. Hierbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld de eisen met betrekking tot het bezit, de rechtsvorm, de vestigingsplaats, gelijke boekjaren en gelijke stelsels van winstbepaling. Voor wat betreft de wijze van beëindiging van een fiscale groep wordt er vooralsnog eveneens aan gedacht om dit zoveel als mogelijk vergelijkbaar te ontwerpen aan de huidige systematiek.

6.1. Welke lichamen hebben toegang tot een fiscale groep?

Bij een nieuwe groepsregeling is een basisvraag welke belastingplichtige lichamen tot een fiscale groep kunnen worden gerekend. Voorgesteld wordt om in een nieuwe groepsregeling vooralsnog uit te gaan van dezelfde belastingplichtige lichamen die onder de huidige regelgeving tot de fiscale eenheid kunnen behoren. Met betrekking tot lichamen die als tussenmaatschappij, topmaatschappij of buitenlands belastingplichtig lichaam betrokken zijn bij een internationaal opererende groep zal de huidige systematiek van de fiscale eenheid eveneens als uitgangspunt worden genomen in een nieuwe groepsregeling. Verder kan in het kader van vereenvoudiging in de vennootschapsbelasting worden voorgesteld om de regeling die een fiscale eenheid tussen coöperaties (c.q. onderlinge waarborgmaatschappijen) mogelijk maakt te laten vervallen, aangezien gebleken is dat in de praktijk nauwelijks gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheid (en bovendien vooral gebruikt lijkt te worden voor ongewenste tax planning).

6.2. Bezitseis

Bij het ontwerpen van een nieuwe groepsregeling zijn ten aanzien van de bezitseis – die relevant is voor het antwoord op de vraag wanneer er in het kader van de groepsregeling sprake is van voldoende mate van bezit in een lichaam zodat dat lichaam deel kan uitmaken van de groep – meerdere modaliteiten denkbaar. Bij een lager aandelenbezitspercentage dan thans in de fiscale-eenheidsregeling wordt toegepast (95%), lijken bijkomende effecten de groepsregeling te compliceren en ook meer

verliesbeschikkingen nodig te maken. Zo zal bijvoorbeeld verliesverrekening naar rato van het aandelenbezit in een lichaam een grote complexiteit met zich brengen. Bij lage bezitspercentages rijst voorts de vraag of, en aan wie, een vergoeding moet worden betaald voor de overdracht van een verlies van een groepslichaam aan een ander groepslichaam, hoe de hoogte van deze vergoeding bepaald moet worden en hoe een dergelijke vergoeding behandeld moet worden in de winstsfeer (al dan niet buiten de fiscale winst laten) en voor de dividendbelasting.

In het algemeen kan worden opgemerkt dat hoe ruimer en flexibeler de verliesverrekeningsmogelijkheden in een nieuwe groepsregeling worden, des te bewerkelijker en complexer de regeling waarschijnlijk zal worden voor de belastingplichtige en de Belastingdienst. Dit geldt nog meer als het gaat om omvangrijke concerns met meerdere verlies- en winstvennootschappen.

Alles overziende is het uitgangspunt daarom vooralsnog om in een nieuwe groepsregeling aan te sluiten bij de huidige voor de fiscale eenheid geldende bezitseisen, waaronder het huidige bezitspercentage van ten minste 95%.

6.3. Groepsregeling verplicht of optioneel?

Voor wat betreft een nieuwe groepsregeling zou ervoor kunnen worden gekozen dat ingeval aan bepaalde voorwaarden voor vorming van een fiscale groep wordt voldaan, de groepsregeling van rechtswege (verplicht) van toepassing is. Op zich geeft zo'n systeem duidelijkheid, maar omdat veel belastingplichtigen ook flexibiliteit willen hebben, leidt dat in de praktijk – naar verwachting – tot constructies die er voor zorgen dat naar keuze wel of niet aan de voorwaarden voor toepassing van de fiscale groepsregeling wordt voldaan (zoals bijvoorbeeld het uitgeven of intrekken van aandelen om al dan niet aan het bezitsvereiste te voldoen). Er zou echter ook voor kunnen worden gekozen dat ingeval aan bepaalde voorwaarden voor de vorming van een fiscale groep wordt voldaan, de groepsregeling slechts op verzoek van toepassing is. Aangezien dit laatste meer aansluit bij de systematiek van de huidige fiscale-eenheidsregeling lijkt dit de voorkeur te genieten.

6.4. Vrijheid begin en einde fiscale groep?

In het verlengde van de hiervoor genoemde keuzemogelijkheid rijst de vraag of er ook volledige vrijheid moet zijn ten aanzien van de bestaansperiode van de fiscale groep. Moet de fiscale groep in principe voor een bepaalde periode – bijvoorbeeld vijf jaar – worden aangegaan en moet de regeling ook op een gedeelte van een boekjaar kunnen worden toegepast, zowel bij aanvang als bij einde van de fiscale groep. Per variant zal met het oog op eenvoud in de regelgeving en in de uitvoering onderzocht moeten worden wat hierbij mogelijk is. Vooralsnog lijkt het de voorkeur te hebben op de genoemde punten aan te sluiten bij de systematiek van de huidige fiscale-eenheidsregeling.

<u>Enkele aspecten tijdens het bestaan van een fiscale groep</u>

6.5. Berekening belastbaar bedrag per groepslichaam

Uitgangspunt in een nieuwe groepsregeling is dat iedere groepslichaam zelfstandig de fiscale bepalingen gaat toepassen en zijn eigen belastbare winst en belastbare bedrag berekent. Bij een systeem van verliesoverdracht wordt – na overdracht van het verlies – vervolgens ook de te

betalen belasting op het niveau van het groepslichaam zelfstandig berekend. Dit brengt met zich dat in het geval van verliesoverdracht ieder groepslichaam het vennootschapsbelastingtarief, en daarmee het tariefopstapje, toepast. Daarentegen wordt bij het systeem van resultatenpooling nadat iedere groepslichaam zijn eigen belastbare bedrag heeft berekend, op basis van het saldo van de belastbare bedragen de te betalen belasting op groepsniveau berekend en geheven, meer specifiek bij een lichaam dat als groepshoofd is aangewezen. Bij resultatenpooling wordt het vennootschapsbelastingtarief in één keer voor de gehele groep door het groepshoofd toegepast.

Door in een nieuwe groepsregeling – ongeacht of gekozen wordt voor verliesoverdracht of voor resultatenpooling – aan te sluiten bij het belastbare bedrag respectievelijk een eigen (deel)aangifte van een groepslichaam, komen diverse complexe regels in het huidige fiscale-eenheidsregime geheel te vervallen, terwijl de vervangende bepalingen een flink stuk eenvoudiger moeten worden in de toepassing. De aangifte vennootschapsbelasting kan daarmee aanzienlijk eenvoudiger worden gemaakt ten opzichte van de aangifte van de huidige fiscale eenheid.

6.6. Consequenties «stand alone»-beoordeling

Zoals opgemerkt, zal in een nieuwe groepsregeling ieder groepslichaam zelfstandig de fiscale bepalingen moeten toepassen om de belastbare winst respectievelijk het belastbare bedrag te bepalen («stand alone»-beoordeling). Dit betekent dat belastbare winst moet worden bepaald zoals een zelfstandig belastingplichtige dat doet. Zo zullen bijvoorbeeld de regels van goed koopmansgebruik, renteaftrekbeperkingen, de deelnemingsvrijstelling, de verrekening van diverse aanspraken (bijvoorbeeld voortgewentelde rentesaldi) en de voorschriften met betrekking tot de voorkoming van dubbele belasting zelfstandig moeten worden toegepast door ieder groepslichaam. Het vervallen van de vermogensconsolidatie heeft tot gevolg dat in een nieuwe groepsregeling alle onderlinge transacties tussen groepslichamen fiscaal zichtbaar worden en dat het resultaat hierop – met inachtneming van de regels voor verrekenprijzen – door een groepslichaam in aanmerking moeten worden genomen bij het bepalen van de belastbare winst.

Verder heeft een dergelijke «stand alone»-beoordeling – ten opzichte van de huidige regeling van de fiscale eenheid – onder andere gevolgen voor de herinvesteringsreserve (herinvesteringsvoornemen van een ander gevoegd lichaam is bijvoorbeeld niet meer bruikbaar), het tariefopstapje (ieder groepslichaam kan daar aanspraak op maken, tenzij voor de groepslichamen gezamenlijk één aangifte wordt gedaan), de investeringsaftrek en de earningsstrippingmaatregel (bij toepassing van deze renteaftrekbeperking geldt bijvoorbeeld dat de EBITDA van een ander groepslichaam niet mag worden meegeteld). Een «stand alone»-beoordeling heeft – ten opzichte van de huidige regeling van de fiscale eenheid – verder ook gevolgen met betrekking tot de innovatiebox, bijvoorbeeld omdat in veel gevallen het octrooi en de exploitatie daarvan niet in hetzelfde groepslichaam zitten. Tevens heeft de toepassing op «stand alone»-basis gevolgen voor de toepassing van het tonnageregime voor de zeescheepvaart aangezien verschillende toetsen niet op groepsniveau maar op het niveau van het lichaam zullen plaatsvinden (waardoor bepaalde lichamen zonder nadere maatregelen niet meer kunnen kwalificeren voor het tonnageregime).

Bij de totstandkoming van een nieuwe groepsregeling moet opnieuw een afweging worden gemaakt of het mogelijk en wenselijk is om de hiervoor genoemde regelingen op het niveau van een groep toe te blijven passen

in plaats van op het niveau van ieder gevoegd lichaam afzonderlijk. Aan het toepassen van fiscale regelingen op groepsniveau zijn als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU EU-rechtelijke risico's verbonden.[24] Het is op dit moment niet duidelijk op welke wijze de gesignaleerde EU-rechtelijke risico's worden gewogen, omdat de jurisprudentie van het HvJ EU niet eenduidig is. Volstrekte zekerheid over toekomstige ontwikkelingen in de rechtspraak is niet te geven. Door de bepalingen in de Wet Vpb 1969 op «stand alone»-basis toe te passen is het EU-rechtelijke risico – en daarmee ook een budgettair risico – geweken. Met deze gedachte in het achterhoofd wordt voorgesteld om indien gekozen wordt voor een nieuwe groepsregeling alle bepalingen in de Wet Vpb 1969 consequent op «stand alone»-basis toe te passen en om op deze regel geen inbreuken te maken.

6.7. Voorkomen dubbele verliesneming

Wat betreft de liquidatieverliesregeling – die in het kader van een nieuwe groepsregeling eveneens tegen het licht kan worden gehouden – moet in ieder geval worden geregeld dat een verlies dat door het te liquideren groepslichaam binnen de fiscale groep is overgedragen/verrekend uit het liquidatieverlies moet worden geëlimineerd om dubbele verliesneming te voorkomen. Evenzo om dubbele verliesneming te voorkomen, moet worden geregeld dat afwaarderingsverliezen op vorderingen op een verlieslatend groepslichaam alleen in aanmerking kunnen worden genomen voor zover deze afwaarderingsverliezen geen verband houden met door het verlieslatende groepslichaam aan een ander groepslichaam overgedragen verlies.

6.8. Volgorde verliesverrekening

Vervolgens moet gekeken worden in welke volgorde verliesverrekening plaats zal vinden. In een nieuwe groepsregeling moet ieder groepslichaam allereerst zelfstandig zijn belastbare bedrag berekenen (stap 1). Het belastbare bedrag is de in een jaar genoten belastbare winst verminderd met de voorwaarts en achterwaarts verrekenbare verliezen van een vennootschap.[25] Uit de berekening van het belastbaar bedrag op «*stand alone*»-basis volgt al dat er rekening is gehouden met de voorwaartse en achterwaartse verliesverrekening van het groepslichaam zelf, dus met de zogeheten verticale verliesverrekening.
Vervolgens is het de bedoeling dat een negatief belastbaar bedrag (verlies) van een groepslichaam *uitsluitend* in het jaar waarin het verlies is ontstaan kan worden verrekend met het positieve belastbare bedrag (winst) van één of meer groepslichamen uit datzelfde jaar (stap 2).

In een nieuwe groepsregeling zullen verliezen van een groepslichaam dus eerst verticaal worden verrekend en pas daarna horizontaal. Dit is inherent aan de keuze om op «stand alone»-basis aan te sluiten bij het belastbare bedrag. Bij deze volgorde van verliesverrekening worden de oude compensabele verliezen van een groepslichaam altijd zo veel als mogelijk als eerste verrekend. Deze volgorde lijkt doorgaans voor belastingplichtigen de meest voordelige keuze en komt bovendien ten goede aan de eenvoud in de uitvoering.

In een nieuwe groepsregeling (zowel bij verliesoverdracht als bij resultaatpooling) zullen per afzonderlijk groepslichaam de voorwaarts te verrekenen verliezen (voor zover niet reeds verrekend via verliesoverdracht of resultaatpooling) bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld moeten worden. In deze beschikkingen wordt rekening gehouden

[24] Zie paragraaf 2.
[25] Artikel 7, tweede lid, Wet Vpb 1969.

met de verticaal en horizontaal verrekende verliezen van het betreffende groepslichaam. Zowel bij een systeem van verliesoverdracht als bij een systeem van resultaatpooling zal een bij beschikking vastgesteld verlies van een groepslichaam alleen achterwaarts verrekend kunnen worden met de winst uit een voorafgaand jaar van dat groepslichaam voor zover deze winst niet reeds is verrekend via verliesoverdracht of resultatenpooling.

Enkele formele aspecten bij een nieuwe groepsregeling

In deze paragraaf belicht ik de verschillende formeelrechtelijke aspecten die van belang zijn bij de keuze voor een verliesoverdrachtregeling of een resultatenpoolingsysteem.

6.9. Verliesoverdrachtregeling

Bij een systeem met verliesoverdracht doet elk groepslichaam in principe zelfstandig aangifte voor de vennootschapsbelasting en wordt ten name van elk groepslichaam een afzonderlijke aanslag vastgesteld. Tegen de aanslag en andere op het aanslagbiljet vermelde voor bezwaar vatbare beschikkingen staat bezwaar en beroep open. Het instellen van rechtsmiddelen tegen de aanslag zou dan mogelijk een langdurige vertraging van verliesoverdracht met zich brengen. Er zal daarom gekeken moeten worden of verliesoverdracht ook al mogelijk is voordat de vastgestelde verliezen onherroepelijk vaststaan. De gevolgen voor verschuldigde belastingrente en de invordering krijgen hierbij ook de aandacht. Een regeling van verliesoverdracht, zoals hier beschreven, vergt mogelijk aanpassingen binnen het formele systeem en de invordering waarvoor aanvullend onderzoek benodigd is.

Indien gekozen wordt om over te gaan op een regeling van verliesoverdracht zou dat tot gevolg hebben dat in eerste instantie (vóór gedragseffecten) ongeveer 200.000 extra Vpb-aangiften c.q. aanslagen erbij komen, hetgeen een substantiële verhoging van het totaal aantal aangiften betekent. Het huidige aantal aangifteplichtigen voor de vennootschapsbelasting bedraagt nu rond 785.000, waaronder 100.000 fiscale eenheden (dat wil zeggen 100.000 moedermaatschappijen met ongeveer 200.000 gevoegde dochtermaatschappijen). Ook indien rekening wordt gehouden met mogelijke gedragseffecten (concernstructuren zullen waar mogelijk hoogstwaarschijnlijk aangepast gaan worden door middel van bijvoorbeeld juridische fusies of liquidaties), zal naar verwachting nog steeds sprake zijn van een forse toename van het aantal aangiften. Voor de uitvoering betekent dat in principe (vóór gedragseffecten) 200.000 extra aangiften geregeld moeten gaan worden. De opgelegde aanslagen zijn vervolgens vatbaar voor bezwaar en beroep, zodat in potentie ook het aantal bezwaar- en beroepschriften zal toenemen. Wel kan het zijn dat de complexiteit per aangifte c.q. aanslag minder groot is – hetgeen mede afhankelijk is van andere te maken keuzes – waardoor het de vraag is in hoeverre de toename van de aantallen, maar afname van de complexiteit van de aangiften, de uitvoerbaarheid beïnvloedt.

6.10. Resultatenpooling

Bij een systeem van resultatenpooling berekent ieder groepslichaam zelfstandig het belastbare bedrag en stelt een eigen (deel)aangifte op. Vervolgens wordt namens de lichamen die tot de fiscale groep behoren een aanvullende groepsaangifte gedaan door een groepshoofd met de afzonderlijke (deel)aangiften als (verzamel)bijlage. In de aanvullende groepsaangifte worden de belastbare bedragen van alle groepslichamen verantwoord en vervolgens met elkaar gesaldeerd (pooling). Het

groepshoofd berekent daarna de verschuldigde belasting, waarbij het zogeheten tariefopstapje één keer wordt toegepast. Voor de hele groep wordt aan het groepshoofd vervolgens één aanslag vennootschapsbelasting opgelegd (groepsaanslag) die voor bezwaar en beroep vatbaar is. De verschuldigde vennootschapsbelasting wordt namens de fiscale groep door het groepshoofd betaald.

Het ligt voor de hand om het in Nederland gevestigde groepslichaam dat uiteindelijk aan het bezitsvereiste voldoet wettelijk als groepshoofd aan te merken. In de situatie die in het huidige fiscale-eenheidsregime bekend staat als een zusterfiscale-eenheid, zou dan gedacht kunnen worden aan de zogenoemde aangewezen moedermaatschappij. In beide situaties is een groepshoofd te bepalen, die namens de groep aangifte doet en betaalt.

Zoals gezegd is bij een systeem van resultatenpooling sprake van één voor bezwaar en beroep vatbare aanslag. De inschatting is daarom dat het aantal bezwaar- en beroepschriften niet navenant zal toenemen ten opzichte van de huidige situatie. In een systeem van resultatenpooling worden de aangiften van de groepslichamen in één keer tegelijk ontvangen, waardoor de aanslagregeling (en de vaststelling van diverse beschikkingen) geen onnodige vertraging hoeft op te lopen en er ook meer groepsoverzicht is. De mogelijkheid om één groepsaanslag op te leggen zal ook doorwerken naar bijvoorbeeld de navordering, de voorlopige aanslag, de voorlopige teruggave, ambtshalve teruggaven, belasting- en invorderingsaspecten, etc.

Net als bij een verliesoverdrachtregeling zal er ten opzichte van het huidige fiscale-eenheidsregime wel sprake zijn een toename van het aantal voor bezwaar vatbare verliesbeschikkingen, aangezien ongeveer 200.000 meer groepslichamen zelfstandig hun belastbare bedrag zullen moeten vaststellen. Om te voorkomen dat de groepsaangifte van een volgend jaar moet wachten totdat al deze beschikkingen onherroepelijk vaststaan, zal ter behoud van de rechtszekerheid – net als bij de verliesoverdrachtregeling – hiervoor een aanpassing in het formele rechtskader moeten worden onderzocht.

Overige aandachtspunten

6.11. Interne-reorganisatiefaciliteit

In een nieuwe groepsregeling zal de huidige toerekening van de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij (de fiscale vermogensconsolidatie) niet meer terugkeren. Het vervallen van de vermogensconsolidatie heeft tot gevolg dat onderlinge transacties binnen de groep zichtbaar zullen worden voor fiscale doeleinden. Dat heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat een overdracht van vermogensbestanddelen binnen de groep, anders dan nu, niet langer fiscaal geruisloos zal kunnen plaatsvinden en dat over de gerealiseerde boekwinsten (eerder) belasting moet worden betaald.

Een vraag die voorligt is of hiervoor een nieuwe extra reorganisatiefaciliteit moet worden ingevoerd of dat de bestaande reorganisatiefaciliteiten, zoals de fusie- en splitsingsfaciliteiten, voldoende zijn dan wel gekeken moet worden of deze faciliteiten moeten en kunnen worden verruimd. Bij de introductie van een nieuwe extra reorganisatiefaciliteit kunnen enkele kanttekeningen worden geplaatst:

- een nieuwe reorganisatiefaciliteit kan al snel een complexe regeling worden die de uitvoeringslast zal vergroten;

- via een andere weg wordt mogelijk opnieuw een EU-rechtelijk risico binnengehaald.

Een nieuwe groepsregeling zonder een nieuwe extra reorganisatiefaciliteit leidt in principe tot minder complexiteit. Voor veel van de ingewikkeldheden van het huidige fiscale-eenheidsregime geldt dat deze voortvloeien uit de interne-reorganisatiemogelijkheid van de fiscale eenheid. Hierbij speelt ook dat reeds faciliteiten bestaan voor een bedrijfsfusie, een juridische fusie of een juridische splitsing. Gelet op het voorgaande zal onderzocht worden in hoeverre via de reeds bestaande reorganisatiefaciliteiten interne transacties en reorganisaties fiscaal verder gefaciliteerd kunnen worden. Hierbij zal ook aandacht worden besteed aan de knelpunten in de huidige reorganisatiefaciliteiten.

6.12. Overgangsrecht

Bij iedere variant van een groepsregeling zal ook overgangsrecht moeten worden geregeld, aangezien beide varianten *de facto* het beëindigen van het huidige fiscale-eenheidsregime tot gevolg hebben. Overgangsrecht kan echter pas duidelijk worden vormgegeven als de keuze voor een nieuwe groepsregeling en een variant definitief is gemaakt.

7. Schets vervolgtraject

Ik stel voor om op korte termijn met uw Kamer verder van gedachten te wisselen over deze brief en het verdere vervolgtraject. Met deze brief hoop ik een goede aanzet te hebben gegeven voor een vruchtbare gedachtewisseling met uw Kamer. De komende periode zal ook gebruikt worden om verder te praten met diverse organisaties uit het bedrijfsleven, belangenorganisaties en met wetenschappers.

Als wordt gekozen voor het afschaffen van de huidige regeling van de fiscale eenheid gevolgd door de introductie van een nieuwe groepsregeling is dat een omvangrijk, ingrijpend en zeer complex wetgevingstraject dat niet van de ene op de andere dag is te realiseren. Het zal een paar jaar duren om een goed doordacht en goed werkend groepsregime te ontwerpen en te implementeren. Het kabinet meent dat daarbij zorgvuldigheid voor snelheid gaat.

Gelet op de huidige stand van zaken is het niet realistisch om binnen deze kabinetsperiode nog een wetsvoorstel in te dienen voor een nieuwe groepsregeling. De beslissing om een wetsvoorstel aan uw Kamer aan te bieden, en de daarbij gekozen richting, wordt daarom aan een volgend kabinet overgelaten.

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief