



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
Mw. P. Tielens-Tripels
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 5 januari 2018

**Betreft: Aanvullend Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de
Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de aangekondigde
spoedreparatiemaatregelen inzake de fiscale eenheid: concrete
alternatieven en (lange)termijnoplossingen**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft in haar brief van 3 november 2017 haar bezwaren geuit tegen de bij Kamerbrief van 25 oktober 2017 (hierna: de Kamerbrief) aangekondigde spoedreparatiemaatregelen betreffende het regime fiscale eenheid. In deze brief dringt de Orde erop aan dat de spoedreparatiemaatregelen niet worden ingevoerd en ieder geval niet met terugwerkende kracht tot en met 25 oktober 2017, 11.00 uur, dan wel dat het voorstel voor een aanpassing van het huidige regime – zoals de Orde hieronder doet – op verzoek van de belastingplichtige mag worden toegepast vanaf 25 oktober 2017.

De Orde beseft dat indien de beslissing in de zaak C-398/16 (en mogelijk ook in de zaak C-399/16) in het nadeel van de fiscus uitpakt, de toekomst van het fiscale-eenheidsregime van artikel 15 en verder Wet Vpb 1969 verder zal moeten worden doordacht. In de Kamerbrief wordt dan ook vermeld dat (bij een nadelige beslissing voor de fiscus) een nieuwe toekomstbestendige concernregeling zal moeten worden ingevoerd.

De Orde denkt graag mee over de vormgeving van een toekomstbestendige concernregeling. In deze brief zal als aanzet tot een verdere gedachtenvorming een toekomstbestendige regeling worden geschetst. Bij deze schets zijn de verenigbaarheid met het (EU-)recht, de uitvoerbaarheid, de effectiviteit en efficiency, de regeldruk en de gevolgen voor het investeringsklimaat (evenals de budgettaire gevolgen) uitdrukkelijk meegenomen. Mocht de door de Orde voorgestane oplossing in de ogen van het Ministerie van Financiën nadelen met

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

1

zich brengen, dan is de Orde uiteraard gaarne bereid om mee te denken over de oplossing van deze nadelen.

1. Uitgangspunten voor een toekomstbestendige concernregeling

De Orde stelt voorop dat, afgezien van de onderhavige problematiek, het fiscale-eenheidsregime goed functioneert en van grote waarde is voor het Nederlandse bedrijfsleven. De regeling bestaat thans ruim 70 jaar en conceptueel is er gedurende die 70 jaar nagenoeg niets veranderd. Het fiscale-eenheidssysteem is daarmee uitermate robuust gebleken. Ook uit de uitvoeringspraktijk is de Orde weinig moeilijkheden met de regeling bekend. Honderdduizenden belastingplichtigen maken deel uit van een fiscale eenheid en dat gaat vrij probleemloos. Het regime biedt voor belastingplichtigen diverse voordelen van fiscaalinhoudelijke, maar zeker ook van administratieve aard. Deze voordelen zouden verdwijnen indien het regime zou worden afgeschaft of vervangen door een veel beperktere regeling.

Naar de mening van de Orde zou – indien mogelijk – het fiscale-eenheidsregime in zijn huidige vorm, met zijn huidige karakteristieken, daarom bij voorkeur zoveel mogelijk dienen te worden gehandhaafd.

Hieronder zal worden betoogd dat het inderdaad mogelijk is het huidige fiscale-eenheidsregime te handhaven. Uiteraard dient dan wel de eventuele strijdigheid met het EU-recht (als gevolg van de per-elementbenadering) te worden weggenomen. Naar de mening van de Orde is dat mogelijk op een wijze die geen afbreuk doet aan de fundamenten van de fiscale-eenheidsregeling.

2. Contouren van een toekomstbestendige concernregeling

Naar de mening van de Orde verdient het vanuit een fiscaal-theoretisch gezichtspunt de voorkeur de fiscale eenheid open te stellen voor in het buitenland gevestigde lichamen. De aan de fiscale eenheid ten grondslag liggende neutraliteitsgedachte (een concern moet worden belast alsof er slechts één belastingplichtige is) wordt dan maximaal recht gedaan. Er zijn daarentegen weinig bezwaren van theoretische aard tegen een grensoverschrijdende fiscale eenheid.

In het voorstel van de Orde zouden in het buitenland gevestigde lichamen als dochtermaatschappij moeten kunnen worden opgenomen in de fiscale eenheid, maar eventueel ook als moedermaatschappij. Hieronder richt de Orde zich op de positie van in het buitenland gevestigde lichamen als dochtermaatschappij, maar met enkele aanvullingen is het onderstaande mutatis mutandis van toepassing op fiscale eenheden met een in het buitenland gevestigd lichaam als moedermaatschappij.

Het voordeel van het kunnen voegen van in het buitenland gevestigde lichamen als dochtermaatschappij is dat het huidige fiscale-eenheidsregime, met zijn bekende karakteristieken, ongewijzigd kan blijven voortbestaan. Dit is van belang voor de honderdduizenden belastingplichtigen die thans al deel uitmaken van een fiscale eenheid.

Tevens kunnen de bijzondere regels voor Papillon-fiscale eenheden, Zuster-fiscale eenheden en fiscale eenheden met buitenlandse belastingplichtigen met een Nederlandse (fictieve) vaste inrichting verdwijnen (vereenvoudiging). Tot slot wordt een consistente en logische benadering bereikt tussen de regels voor een juridische fusie (een juridische en fiscale fusie) en een fiscale eenheid (een fiscale fusie).

Een ander voordeel is dat dan de ingewikkelde bepalingen over Papillon fiscale eenheden kunnen vervallen. Immers, indien een buitenlandse maatschappij kan worden gevoegd in fiscale eenheid, wordt het door die betreffende dochtermaatschappij gehouden bezit in andere maatschappijen ten behoeve van de bezitseis toegerekend aan de moedermaatschappij (het huidige artikel 15 lid 3 onderdeel a Wet Vpb 1969).

Bij het voegen van in het buitenland gevestigde lichamen in fiscale eenheid, is een aantal aandachtspunten te onderkennen. Hieronder zijn de belangrijkste aandachtspunten uitgewerkt. Het zal blijken dat sommige van deze aandachtspunten aanleiding geven tot het invoeren van flankerende maatregelen. Om het fiscale-eenhedsregime voor in Nederland gevestigde lichamen niet te belasten met deze maatregelen, stelt de Orde voor deze maatregelen op te nemen in een aparte bepaling in de Wet op de vennootschapsbelasting, bijvoorbeeld artikel 15ak Wet Vpb 1969, of – op grond van een delegatiebepaling - in een algemene maatregel van bestuur.

- Het gevolg van de opname van een in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij in fiscale eenheid is dat het vermogen en de werkzaamheden van die dochtermaatschappij toegerekend worden aan de moedermaatschappij. Een nadeel is dat deze toerekening alleen voor de Nederlandse vennootschapsbelasting geldt. Voor de heffing van buitenlandse (winst)belasting blijven het vermogen en de werkzaamheden uiteraard toerekenbaar aan de maatschappij zelf. Conceptueel geeft dit aanleiding tot mismatches en dat is vanzelfsprekend ongewenst. Deze kunnen worden weggenomen en daar bestaat onder het huidige regime overigens al ervaring mee in artikel 15ac lid 5 Wet Vpb 1969. Dit komt hieronder nader aan de orde.
- Indien het aan de moedermaatschappij toegerekende vermogen en de aan de moedermaatschappij toegerekende werkzaamheden een onderneming vormen welke vanuit een vaste bedrijfsinrichting wordt uitgeoefend, zal vanuit Nederlandse optiek sprake zijn van een vaste inrichting. Dat is ook het geval indien en voor zover in het buitenland gelegen onroerende zaken deel uitmaken van dat vermogen. Voor alle zekerheid zou kunnen worden vastgelegd dat er alsdan sprake is van een vaste inrichting. Dit duidt de Orde aan als ‘conversie van de dochtermaatschappij in een vaste inrichting’. De uit deze vaste inrichting voortvloeiende resultaten zullen op basis van artikel 15e Wet Vpb 1969 uit de winst van de moedermaatschappij kunnen worden geëlimineerd. Een gevaar van verliesimport is derhalve niet aanwezig. Finale verliezen zouden (onder voorbehoud van antimisbruikmaatregelen uit artikelen 15i en 15j Wet Vpb 1969) wel in aftrek moeten kunnen worden gebracht, maar hiertegen bestaat op zich weinig bezwaar omdat verliezen in deze situatie alleen finaal zullen zijn indien de buitenlandse dochtermaatschappij wordt geliquideerd. Als er geen fiscale eenheid zou zijn geweest, zou immers normaal gesproken een liquidatieverlies aftrekbaar zijn geweest (wat veelal zelfs hoger zal zijn dan een

stakingsverlies omdat bij een liquidatieverlies ook de in rook opgegane goodwill in aftrek zal kunnen worden gebracht). Bovendien kan eventueel worden bepaald dat finale verliezen niet aftrekbaar zijn indien en voor zover dergelijke verliezen in het buitenland (naar verwachting) aftrekbaar zijn van een winstbelasting. Een dergelijke bepaling zal naar mening van de Orde niet in strijd zijn met het criterium dat het Hof van Justitie in het arrest Marks & Spencer II heeft verstrekt en dat nader is geïnterpreteerd in het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk.

- Hierboven werd al opgemerkt dat onder omstandigheden sprake kan zijn van een mismatch omdat de toerekening van artikel 15 lid 1 Wet Vpb 1969 alleen voor de Nederlandse vennootschapsbelasting geldt en niet voor de buitenlandse belastingheffing. Zo kan het dus bijvoorbeeld zijn dat een vordering (en daarmee de rentebaten) van een in Nederland gevestigde moedermaatschappij op een in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij vanuit Nederlands fiscaal perspectief niet zichtbaar is, terwijl het buitenland de schuld (en daarmee de rentelasten) wel ziet. Op grond van artikel 15ac lid 5 Wet Vpb 1969, zal in deze situatie en in vergelijkbare situaties de hybrid mismatch uitkomst kunnen worden weggenomen. Dit is niet alleen gewenst, maar ook noodzakelijk vanwege de EU Anti Tax Avoidance Directive 1 en 2 (“ATAD”). Vergelijkbare mismatches (bijvoorbeeld de mismatches die voortvloeien uit de allocatie van schulden aan de fictieve buitenlandse vaste inrichting) kunnen naar de mening van de Orde ook met toepassing van de ATAD-richtlijn worden weggenomen.
- Ten aanzien van een buitenlandse dochtermaatschappij die geen onderneming drijft via een vaste bedrijfsinrichting in het buitenland, dan wel die vermogen heeft dat niet aan de onderneming toerekenbaar is, geldt het volgende. In principe zal dan niet sprake zijn van een conversie van de dochtermaatschappij in een vaste inrichting. Zonder nadere regeling zou dat betekenen dat het resultaat van de betreffende dochtermaatschappij niet wordt geëlimineerd uit de belastinggrondslag onder toepassing van artikel 15e Wet Vpb 1969. Dit kan echter worden voorkomen door in een dergelijk geval een ‘fictieve’ vaste inrichting aan te nemen en het resultaat alsnog uit de grondslag te elimineren.
- Een aandachtspunt is wat er met valutavertaalresultaten zal moeten gebeuren. Zonder nadere regelgeving zouden deze belast dan wel aftrekbaar zijn. Omdat een fiscale eenheid vooraf moet worden aangevraagd, is er niet zoveel gevaar van planning, met uitzondering van de driemaandsperiode. Aannemende dat de conclusie in de zaak C-399/16 wordt gevolgd, lijkt er echter ook geen bezwaar te zijn valutavertaalverliezen te elimineren.
- Uiteraard dient in een nieuwe regeling te worden gewaakt voor misbruik. Indien een vermogensbestanddeel met stille reserves wordt overgedragen door de Nederlandse moedermaatschappij aan de buitenlandse dochtermaatschappij en de dochtermaatschappij daarna wordt ontvoegd, verliest Nederland het heffingsrecht over het vermogensbestanddeel. Indien de ontvoeging van de dochtermaatschappij binnen de sanctieperiode van artikel 15ai Wet Vpb 1969 wordt ontvoegd, zou de herwaardering die op grond van deze bepaling plaatsvindt, de claim over de stille reserves alsnog (deels) kunnen binnenhalen. Echter, deze bepaling is niet geheel toegesneden op de onderhavige casus en bij een ontvoeging na de sanctieperiode treft zij ook geen doel. Daarom zal in een

dergelijke situatie in een eindafrekening moeten voorzien (met eventueel uitstel van betaling tot een periode van vijf jaar, conform ATAD).

- De conversie van de dochtermaatschappij in een vaste inrichting houdt ook in dat schulden van de moedermaatschappij die samenhangen met het vermogen en de werkzaamheden van de dochtermaatschappij toerekenbaar (kunnen) zijn aan de vaste inrichting en de rentekosten worden daarom op basis van de objectvrijstelling uit de winst geëlimineerd. Het gevaar van grondslagerosie omdat artikelen 10a en 131 Wet Vpb 1969 geen toepassing vinden, speelt dan in feite niet.
- Uit het voorgaande blijkt dat de meest ingrijpende gevolgen van de per-elementbenadering met de grensoverschrijdende fiscale eenheid worden ondervangen. Valutavertaalverliezen kunnen worden geëlimineerd en artikelen 10a en 131 Wet Vpb 1969 vinden zelf weliswaar geen toepassing, maar door de conversie van de buitenlandse dochtermaatschappij in een vaste inrichting wordt de impact hiervan weggenomen. De per-elementbenadering heeft echter nog andere gevolgen. Een voorbeeld is de impact ervan op de houdsterverliesregeling van artikel 20 lid 4 Wet Vpb 1969, de regeling tegen handel in verliesvennootschappen van artikel 20a Wet Vpb 1969 en de dooruitdelingsfaciliteit in de dividendbelasting. Door het voegen van buitenlandse dochtermaatschappijen zullen die regelingen onder omstandigheden niet toepasbaar kunnen zijn. Naar de mening van de Orde is dit echter niet bezwaarlijk. Het financiële belang zal immers beperkt zijn. Een alternatief zou kunnen zijn om voor deze regelingen de oplossing zoals voorgesteld in de Kamerbrief structureel in te bedden.

3. Conclusie ten aanzien van een grensoverschrijdende fiscale eenheid

Naar het de Orde voorkomt, volgt uit het voorgaande dat:

- het huidige fiscale-eenheidsregime in stand kan blijven;
- vanwege het overbodig worden van de Papillon-wetgeving een vereenvoudigd haalbaar is;
- ook de huidige regels voor fiscale eenheden met buitenlandse lichamen met een Nederlandse vaste inrichting kunnen vervallen; en
- de flankerende maatregelen voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid goed identificeerbaar zijn en kunnen worden ondergebracht in een speciale bepaling, zonder het ‘normale’ regime daarmee te belasten.

4. Samenloop met de spoedreparatiemaatregelen

Een ander voordeel van het komen tot een grensoverschrijdende fiscale eenheid is het volgende. In haar brief van 3 november jl. heeft de Orde haar bezwaren tegen de spoedreparatiemaatregelen geuit. Deze maatregelen zouden niet moeten worden ingevoerd. Er worden immers belastingplichtigen de dupe van die zelf niets met de per-elementdiscussie te maken hebben.

Door de grensoverschrijdende fiscale eenheid toe te staan en belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden een fiscale eenheid aan te vragen met hun buitenlandse dochtermaatschappijen met terugwerkende kracht naar 25 oktober jl. is de strijdigheid van de

Nederlandse vennootschapsbelastingwetgeving met betrekking tot de per-elementbenadering weggenomen vanaf die datum.

Het grootste financiële gevaar van de per-elementbenadering (ervan uitgaande dat de zaak C-399/16 door de fiscus wordt gewonnen) schuilt in het niet van toepassing zijn van artikelen 10a en 13l Wet Vpb 1969. Zoals hierboven is uiteengezet, wordt de omvang daarvan zeer gemitigeerd door de conversie van buitenlandse dochtermaatschappijen in vaste inrichtingen.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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