

Verslag van de 50e Fiscale Conferentie "Fiscale eenheid vennootschapsbelasting"

T. (Tim) van Hulst MSc¹
Mr. R. (Rutger) Marchal²

Jaarlijks organiseert de Belastingdienst samen met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) een aantal fiscale conferenties waarbij tien specialisten van de NOB en tien specialisten van de Belastingdienst vrij en ongebonden³ met elkaar discussiëren over een fiscaal onderwerp. Op donderdag 28 en vrijdag 29 november 2019 vond in Slot Zeist de 50e editie plaats.⁴ Het onderwerp van de conferentie was: de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting.

In 2016 is het fiscale-eenheidsregime aangepast om het in overeenstemming te brengen met het EU-recht, zoals dat door het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) was uitgelegd.⁵ De reparatie (zuster- en Papillon wetgeving) was nog niet in werking getreden toen er nieuwe donkere Europese wolken opdoemden: het arrest Groupe Steria⁶, dat uiteindelijk leidde tot een spoedreparatie van de fiscale eenheid.

Deze spoedreparatie gaf voldoende stof om het eerste deel van de eerste dag te vullen. 's Middags kwamen de eerste ervaringen met de Zuster- en Papillon-wetgeving aan de orde. Tussendoor werd nog van gedachten gewisseld over winstsplitsing, (ont)voeging en earningsstripping.

Naast ontwikkelingen die specifiek betrekking hebben op de fiscale eenheid zijn er meer algemene ontwikkelingen die ook hun uitwerking hebben op de fiscale eenheid. Het eerste deel van de tweede dag stond in het teken van de invloed van één van die ontwikkelingen, te weten 'ATAD 2'. De rest van de dag werd besteed aan het filosoferen over een aangepast dan wel geheel nieuw concernregime voor de vennootschapsbelasting.

De twee conferentiedagen stonden onder leiding van prof. dr. mr. G.W.J.M. Kampschöer.⁷ Na een kort welkomswoord, werd gestart met het eerste onderwerp.

Spoedreparatie art. 10a

Inleider: mr. M.H.C. Ruijschop⁸

Ruijschop start de conferentie met een presentatie over de spoedreparatie fiscale eenheid in relatie tot art. 10a Wet Vpb. Onder de spoedreparatiewetgeving moet o.a. art. 10a Wet Vpb, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. Met 'daarmee verband houdende regelingen' gaat het bijvoorbeeld om art. 8b Wet Vpb en het art. 10a beleidsbesluit.⁹ De wetgever heeft i.v.m. met de EU-rechtspraak (op een aantal punten) gekozen voor een zogenoemde 'safety first'-benadering. Dit uit zich bijvoorbeeld in het feit dat art. 10a Wet Vpb a.g.v. de spoedreparatiewetgeving ook moet worden toegepast op leningen binnen de fiscale eenheid (interne leningen).

Als gevolg van de spoedreparatiewetgeving vallen tevens 'interne' leningen en 'externe' leningen die verband houden met ('interne') besmette rechtshandelingen binnen de reikwijdte van art. 10a Wet Vpb. Hierdoor is een grote verscheidenheid aan nieuwe casusposities ontstaan. Hieronder een aantal voorbeelden.

¹ Werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam.

² Werkzaam bij de Belastingdienst te Utrecht.

³ Niet onbelangrijk: de zogenoemde *Chatham House Rule* was van toepassing tijdens de conferentie.

⁴ Er werd deelgenomen op persoonlijke titel.

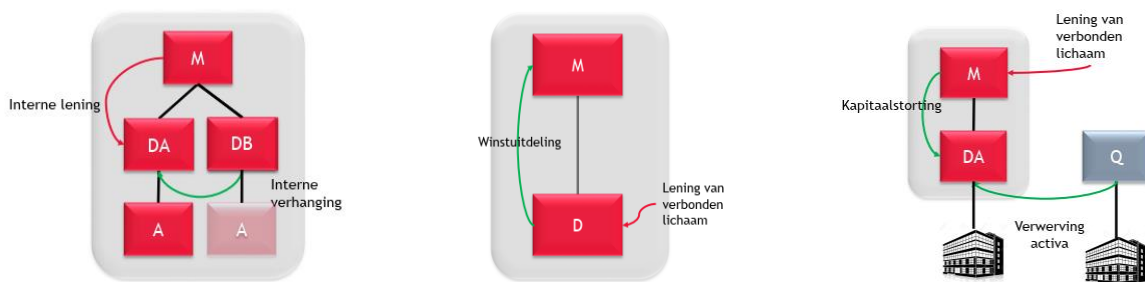
⁵ De zaken SCA, MSA & X AG, HvJ EU 12 juni 2014, nrs. C-39/13, C-40/13 en C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1528.

⁶ HvJ EU 2 september 2015, C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524.

⁷ Hoogleraar Fiscale Economie Universiteit van Amsterdam.

⁸ Verbonden aan BDO en Universiteit Leiden.

⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 2013 (Stcrt. 2013, 8768).



Wanneer art. 10a Wet Vpb op een interne lening renteaftrek beperkt, is tevens de vraag bij welke maatschappij de niet-aftrekbare rente als inkomen in aanmerking moet worden genomen. Er is (in de literatuur) levendige discussie ontstaan over of de eventuele bijtelling in aanmerking moet worden genomen op het niveau van de debiteur of op het niveau van de crediteur i.v.m. de verrekening van eventuele aanwezige voorvoegingsverliezen. Verduidelijking op dit punt d.m.v. een beleidsbesluit van de staatssecretaris zou mogelijk een uitkomst kunnen bieden om de discussie te beslechten.

I.h.k.v. de tegenbewijsregeling vraagt Ruijschop zich af of bij een interne lening niet te allen tijden aan de dubbele zakelijkheidstoets wordt voldaan. Een *Nederlands* grondslaguithollend motief zal immers niet ten grondslag liggen aan dergelijke leningen. De stelling lijkt niet in alle gevallen op te gaan. Bij het beoordelen van zakelijke motieven zal bijvoorbeeld mogelijk rekening moeten worden gehouden met eventuele buitenlandse fiscale motieven. Een belastingplichtige zal daarnaast moeten kunnen verklaren waarom de rechtshandeling(en) en lening(en) (binnen de fiscale eenheid) zijn aangegaan.

Bij de compenserendeheffingstoets stelt Ruijschop de vraag of bij een interne lening überhaupt sprake kan zijn van een naar Nederlandse maatstaven redelijke winstbelasting. Bij een interne lening kan worden beargumenteerd dat per definitie de rentebaten worden afgezet tegen voorzienbare verliezen, namelijk de rentelasten. Dit lijkt echter zinloos, omdat bij een interne lening geen rentebaten zichtbaar zijn op het niveau van de fiscale eenheid.

Als gevolg van de spoedreparatiemaatregelen is de lastendruk voor belastingplichtigen toegenomen. In meer situaties zal een belastingplichtige aanspraak willen doen op de tegenbewijsregeling en zal de belastingplichtige daarbij zijn positie moeten kunnen onderbouwen. In voorkomende gevallen zal het eenvoudig zijn voor de belastingplichtige om tegenbewijs te leveren. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een interne lening waarbij de fiscale eenheid geen (voorvoegings)verliezen heeft. In andere situaties, bijvoorbeeld wanneer (voorvoegings)verliezen aanwezig zijn, zal een grotere inspanning van de belastingplichtige vereist zijn.

Ondanks de opstartmoeilijkheden lijken de spoedreparatiemaatregelen voor de praktijk toch een werkbare oplossing, de uitslag van de internetconsultatie over de nieuwe groepsregeling bevestigt deze indruk. Verduidelijking op een aantal punten door de wetgever in de vorm van een beleidsbesluit zou echter wenselijk zijn.

Spoedreparatie art. 20a

Inleider: mr. B. Suvaal¹⁰

Suvaal vervolgt met een bespreking van de spoedreparatiemaatregel voor art. 20a Wet Vpb. Hij doet dit aan de hand van een (zeven)stappenplan en diverse voorbeelden. Suvaal heeft het stappenplan opgezet om deze soms complexe materie voor de praktijk hanteerbaar te maken.

Tijdens de parlementaire behandeling van de spoedreparatiemaatregel zijn lang niet alle mogelijke 20a-aspecten expliciet aan de orde gekomen. Er kan dan ook geen sprake zijn van een bespreking van 'hoe het is'. Het lijkt volgens Suvaal echter wel degelijk mogelijk om op basis van de wel beschikbare wetsgeschiedenis (van de spoedreparatiemaatregel én art. 20a Wet Vpb zelf) in verregaande mate aan te geven hoe de uitwerking 'zou moeten zijn'. Enkele kleine wetwijzigingen en een ministeriële regeling lijken daarbij overigens geen overbodige luxe.

Het stappenplan gaat in eerste instantie uit van voorwaartse verliesverrekening en is erop gericht het aantal te doorlopen stappen waar mogelijk te beperken.

¹⁰ Verbonden aan verbonden aan het Tax Knowledge Center van Meijburg & Co.

Stap 1: Is sprake van een wijziging in het uiteindelijke belang van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid?

Stap 2: Valt de belangwijziging qua datum onder het (eerste) toepassingsbereik?

De spoedreparatiemaatregel werkt terug tot en met 1 januari 2018, zonder verdere temporele beperking. Voor art. 20a Wet Vpb betekent dit volgens de wetgever dat ook belangwijzigingen uit het verleden in beginsel tot een beperking van de verliesverrekening kunnen leiden. Omdat dit onwenselijk wordt geacht heeft de wetgever toegezegd dat het bereik van de spoedreparatiemaatregel is beperkt tot kwalificerende belangwijzigingen van na 25 oktober 2017, 11:00 uur (en dus niet 1 januari 2018). Suvaal is van mening dat, vanwege de onwenselijkheid van verregaande materiële terugwerkende kracht en de aard van de toezegging, voor de beoordeling of sprake is van een kwalificerende belangwijziging alleen wijzigingen van na genoemde datum zouden moeten meetellen. Stap 2 heeft overigens overlap met stap 4 en zal na verloop van tijd kunnen komen te vervallen.

Stap 3: Heeft de fiscale eenheid op het moment van de belangwijziging nog onverrekenbare verliezen?

Wanneer sprake is van belangwijzigingen gedurende het jaar moet al bij deze stap onder meer worden gekeken of het resultaat in dat jaar tot op dat moment negatief is ('officiële knip'), ongeacht het totale resultaat over het jaar van belangwijziging. Ook moet een (zo nodig anticiperende) carry back en carry forward worden toegepast, om te beoordelen of daarna nog onverrekenbare verliezen (zouden) resteren.

Stap 4: Wat is het oudste verliesjaar van de fiscale eenheid en is ten opzichte van dat jaar sprake van belangwijziging van 30% of meer?

Stap 5 Aan welke maatschappij(en) kan welk deel van de onverrekenbare verliezen van de fiscale eenheid worden toerekenen?

Deze toerekening vindt zoveel mogelijk plaats alsof de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig zijn, maar wel binnen de fictie van de fiscale eenheid en zonder volledige reconstructie. Als er binnen een jaar meerdere verliesvennootschappen zijn, maar ook een of meerdere winstvennootschappen, moet(en) de winst(en) naar verhouding van de verliezen van de maatschappijen worden gesaldeerd met die verliezen. Eenzelfde problematiek speelt als een deel van de verliezen al verticaal is verrekend met fiscale-eenheidswinsten uit andere jaren. Verliezen van een inmiddels ontvoegde of geliquideerde vennootschap worden ingevolge de wetsgeschiedenis toegerekend aan de moeder van de fiscale eenheid. De vraag is of dit antwoord en dat met betrekking tot fusie en splitsing (onder toepassing van art. 17 en 18 BFE) betrekking heeft op deze stap of op stap 3.

Stap 6: Pas op individueel niveau de beleggings- en inkrimpingstoets/voornemenstoets toe

Aan de werking van artikel 20a Wet Vpb kan in ieder geval worden ontkomen door te slagen voor zowel de beleggings- als de inkrimpingstoets. De enkelvoudige beleggingstoets geldt in voorkomende gevallen ook voor oude verliesjaren, waardoor ook in dat opzicht sprake is van materiële terugwerkende kracht. De 'ijkpunten' voor de inkrimpingstoets zijn voor elke '20a-maatschappij' gelijk, maar de uitkomsten kunnen per maatschappij verschillend zijn.

Stap 7: Indien niet (volledig) wordt voldaan aan de tegenbewijsregeling

Wanneer aan deze stap wordt toegekomen vindt, per 20a-maatschappij, het eerste lid van art. 20a Wet Vpb in zijn geheel toepassing. Er wordt nu een wettelijke 'knip' gemaakt in het jaar van belangwijziging, waarna het resultaat voor en na de belangwijziging afzonderlijk wordt vastgesteld en – in het geval van een verlies – wordt toegerekend aan het voorafgaande respectievelijk het volgende jaar. Dit kan leiden tot een verlies in het voorgaande jaar; die winst kan dan worden teruggewenteld naar het jaar dáárvoor. Er ontstaat qua termijnen dus een voordeel voor de carry back en – ingeval van winstsplitsing – een nadeel voor de carry forward. Per 20a-maatschappij kan, onder voorwaarden, worden gekozen voor herwaardering of winstsplitsing en bij meerdere verliesjaren kan zelfs dubbele samenloop optreden. Een 'individueel' overschot aan herwaarderingwinst kan in beginsel worden afgezet tegen 'oude' verliezen van andere gevoegde

maatschappijen. Door de 20a-spoedreparatiemaatregel kan voorts dubbele winstsplitsing ontstaan: een op maatschappijniveau en een op werkzaamhedenniveau.

Winstsplitsing art. 15ah en 15b

Inleiders: mr. M.J.A.M van Gijlswijk¹¹ en mr. N.H.J. Croesen¹²

Van Gijlswijk bespreekt de winstsplitsing i.h.k.v. verliesverrekening en maakt daarbij de vergelijking met een juridische fusie. De uitgangspunten van beide regelingen zijn verschillend. Een fiscale eenheid wordt in beginsel geruisloos gevormd en indeplaatstreding voor objectgebonden elementen, zoals stille reserves, gebeurt automatisch. Bij niet of onvoldoende objectgebonden elementen is daardoor een wettelijke regeling nodig, bijv. art 15ae Wet Vpb, om misbruik te voorkomen.

Ook bij ontvoeging is er automatische indeplaatstreding voor objectgebonden elementen i.v.m. het ontbreken van een vervreemdingsfictie of zakelijkheidstoets. Minder objectgebonden elementen, zoals fiscale-eenheidsverliezen, gaan ook hier echter niet automatisch over, als gevolg waarvan aanvullende bepalingen noodzakelijk zijn.

Tijdens het bestaan van de fiscale eenheid zijn de winstsplitsingsregels van art. 15ah Wet Vpb van toepassing, waarmee d.m.v. (contra)ficties de winst per maatschappij wordt vastgesteld voor de verliesverrekening.

Van Gijlswijk stelt in het kader van deze (gecompliceerde) bepalingen de vraag of het wenselijk is om het verschil tussen winstsplitsing bij een fiscale eenheid en een juridische fusie op te heffen. Om het systeem te vereenvoudigen kan volgens Van Gijlswijk worden gedacht aan het introduceren van een herwaarderingsmogelijkheid in lijn met art. 20a, lid 12, Wet Vpb bij het voegen en ontvoegen van een maatschappij. Hiermee wordt de mogelijkheid geboden om aanwezige verliezen bij (ont)voeging 'op te ruimen'. Mogelijke alternatieven voor winstsplitsing zijn volgens van Gijlswijk het afschaffen van de winstsplitsingsregels i.v.m. de verkorte verliesverrekeningstermijn, het 'afkopen' van winstsplitsing door een bepaald percentage van het verlies in te leveren, of het overgaan op 'goed fiscale-eenheids-gebruik'.¹³

Croesen gaat vervolgens in op de flankerende maatregelen m.b.t. earningsstripping bij fiscale eenheid en maakt daarbij een vergelijking met de maatregelen i.h.k.v. verliesverrekening. Hierbij worden enkele verschillen zichtbaar. In tegenstelling tot de verliesverrekening bepalingen is na voeging:

- geen sprake van winstsplitsing, maar van 'gecorrigeerdewinstsplitsing', 'rentesaldosplitsing' en 'ruimtesplitsing';
- art. 10a Besluit fiscale eenheid 2003 van toepassing op de 'ruimtesplitsing';
- art. 15ah Wet Vpb (winstsplitsingsregels) niet van toepassing;
- geen sprake van (ruimte)toerekening aan de oprichtende entiteit bij een m.i.v. oprichting gevoegde dochtermaatschappij; en
- een antimisbruikbepaling (met bewijsvermoeden) opgenomen in art. 15aha, lid 3, Wet Vpb.

In tegenstelling tot de verliesverrekening bepalingen is bij ontvoeging:

- geen sprake van verliessplitsing, maar van 'gecorrigeerdewinstsplitsing', 'rentesaldosplitsing' en 'splitsing gestalde rentesaldi';
- geen goedkeuring in het verzamelbesluit fiscale eenheid gegeven voor het meegeven van voorvoegingsrenten afkomstig uit een oude fiscale eenheid bij het ontvoegen van een dochtermaatschappij uit de oude fiscale eenheid; en
- eveneens een antimisbruikbepaling opgenomen.

Croesen vraagt zich af hoe 'gecorrigeerdewinstsplitsing' in de praktijk moet plaatsvinden. Denk bijvoorbeeld aan de overdracht van vermogensbestanddeel met stille reserves binnen fiscale eenheid, de afwaardering van vorderingen binnen fiscale eenheid, de toepassing van art. 15ai Wet Vpb of de verkoop van een vermogensbestanddeel aan een derde waarop een herinvesteringsreserve van een andere maatschappij is afgeboekt.

Bij de antimisbruikbepaling merkt Croesen op dat er nog (vele) vragen zijn die (door middel van jurisprudentie?) moeten worden beantwoord. Zo kan worden nagedacht over of het voor de toepassing van de misbruiktoets van belang is dat er binnen fiscale eenheid met meerwaarden wordt geschoven, of dat ook het storten van een vordering binnen fiscale eenheid om het stand alone rentesaldo te verkleinen als misbruik kan worden aangemerkt. Een andere vraag is bij welke

¹¹ Verbonden aan Meijburg & Co.

¹² Werkzaam bij de Belastingdienst te Maastricht.

¹³ Zoals voorgesteld door Kampschöer in Stevens & Van de Streek (red), *De toekomst van de Vpb; lessen uit 50 jaar Wet Vpb 1969*, Deventer: Kluwer 2019, p. 355 e.v.

rechtshandelingen buiten fiscale eenheid van misbruik sprake kan zijn. Denk hierbij bijvoorbeeld aan overdracht van vermogensbestandsdelen of vorderingen voorafgaand aan voeging of na ontvoeging.

Praktijkervaringen met Papillon en zusters

Inleiders: mr. R.M.C.J. van Berkensteijn¹⁴ en mw. mr. M.M.A. Vervuurt¹⁵

Van Berkensteijn bepreekt vier praktijkgevallen fiscale eenheden tussen zusters waar een goedkeurende regeling voor is getroffen. In alle gevallen is tegemoetgekomen aan onbillijkheden van overwegende aard. Deze gevallen lenen zich derhalve om te gelegener tijd op te nemen in het verzamelbesluit fiscale eenheid.

1. Boekjaarafluiting bij overgang van/naar zuster-fiscale eenheid lopende boekjaar

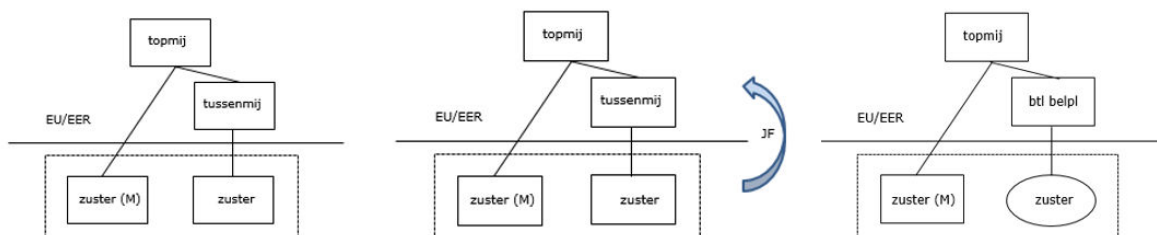
Als een zuster-fiscale eenheid overgaat naar een reguliere fiscale eenheid of omgekeerd dan schrijft respectievelijk artikel 7, vierde lid en artikel 15, tweede lid, Wet Vpb voor het lopende boekjaar af te sluiten. Dit wordt onwenselijk geacht. In deze gevallen is daarom goedgekeurd dat boekjaarafluiting achterwege blijft onder de voorwaarde dat de voorafgaande en de aansluitende fiscale eenheid bestaan uit dezelfde maatschappijen en dezelfde moedermaatschappij (in de zin van een aangemerkte moedermaatschappij die "gewone" moedermaatschappij wordt of vice versa) en dat de overgang plaatsvindt met toepassing van artikel 41 Bfe.

2. Juridische fusie topmaatschappij in 100% aandeelhouder

De juridische fusie waarbij een topmaatschappij verdwijnt in haar 100%-aandeelhouder brengt het einde van de fiscale eenheid mee op grond van artikel 15, tiende lid, onderdeel e, Wet Vpb. Art. 41 BFE kan niet worden toegepast, omdat in het eerste lid, onderdeel b wordt gesproken van de betrokken topmaatschappij en niet van de betrokken topmaatschappijen. Het einde van de fiscale eenheid brengt ook mee dat het lopende boekjaar moet worden afgesloten. Onder voorwaarden is goedgekeurd dat art. 41 BFE van toepassing is op deze herstructurering én het boekjaar van de aangemerkte moeder niet wordt afgesloten.

3. Juridische fusie zustermaatschappij in tussenmaatschappij

De juridische fusie zoals die in onderstaande figuur wordt weergegeven brengt het einde van de fiscale eenheid mee ten aanzien van de verdwijnende zuster. Na de juridische fusie van de zuster in de tussenmaatschappij ontstaat een in Nederland aanwezige vaste inrichting als bedoeld in artikel 15, achtste lid, Wet Vpb.



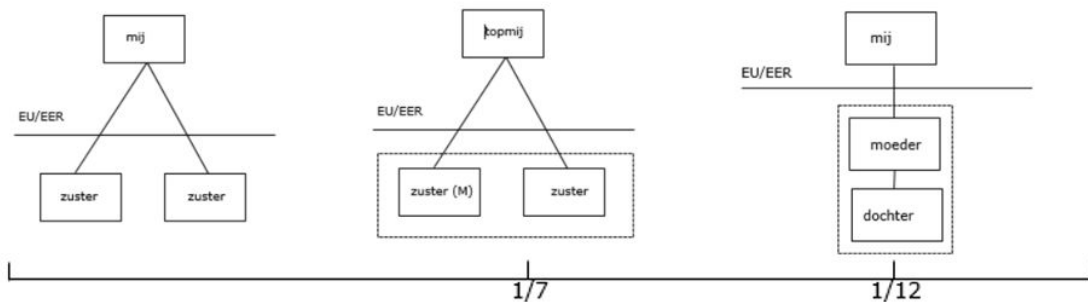
Doordat na de fusie niet langer aandelen worden gehouden in de verdwenen zuster eindigt de fiscale eenheid op grond van artikel 15, tiende lid, onderdeel a, Wet Vpb. Toepassing van artikel 41 Bfe is slechts mogelijk bij een verbrekingsgrond zoals genoemd in de onderdelen d tot en met g, van het tiende lid van artikel 15 Wet Vpb. Het niet kunnen aangaan van een aansluitende fiscale eenheid werd in casu niet wenselijk geacht. Daarom is onder voorwaarden goedgekeurd dat de voormalige tussenmaatschappij geacht wordt direct voorafgaand aan de fusie deel uit te maken van de zuster-fiscale eenheid en dat deze fusie geacht wordt plaats te vinden onder toepassing van artikel 18 Bfe.

4. Voeging en ontvoeging lopende en in het zelfde boekjaar

¹⁴ Werkzaam bij de Belastingdienst/Grote Ondernemingen te Amsterdam.

¹⁵ Werkzaam bij de Belastingdienst/Grote Ondernemingen te Eindhoven.

Als twee zustervennootschappen in de loop van het jaar een zuster-fe aangaan en deze fiscale eenheid in het jaar van voeging overgaat naar een binnenlandse fiscale eenheid dan volgt uit de fictie van artikel 15, elfde lid, Wet Vpb dat de zuster-fiscale eenheid niet tot stand is gekomen.



De fictie brengt mee dat de aangemerkte moedermaatschappij de fiscale eenheid niet als “gewone” moedermaatschappij aansluitend kan voortzetten. Dat werd in casu niet wenselijk geacht en daarom is goedgekeurd dat het elfde lid, van artikel 15 Wet Vpb achterwege blijft onder de voorwaarde dat de overgang plaatsvindt onder toepassing van artikel 41 Bfe.

Vervuurt bespreekt de volgende procedures waarin een beroep is gedaan op de PEB:

Hof Den Haag 2 oktober 2019 ('triple dip')¹⁶

Rb Den Haag 13 december 2018 (fiscale eenheid omhoog – 10a)¹⁷

Rechtbank Haarlem 1 april 2019 (fiscale eenheid omhoog – 20(4))¹⁸

Hof Den Haag 2 oktober 2019¹⁹

Vervuurt vraagt zich af of een aantal punten wellicht ten onrechte zijn meegenomen in de spoedreparatie. Daarnaast deelt ze de in de literatuur gesignaleerde mogelijke risico's ten aanzien van de per element benadering voor enkele artikelen die niet in de spoedreparatie zijn opgenomen, zoals de earningsstrippingmaatregel.

ATAD2 en de Fiscale Eenheid

Inleider: prof. dr. mr. M.F. de Wilde²⁰

De Wilde begint zijn presentatie met het geven van een overzicht van waarom we een fiscale eenheid hebben, wat de kernimplicaties zijn en waar de spanningen zitten. De gedachte onder een ondernemingswinstbelasting voor bedrijven is – of zou wellicht moeten zijn – o.a. dat we concerns (wie), eenmalig willen belasten over de economische winst (wat), op de plaats waar arbeid en kapitaal worden samengebracht (waar). In de praktijk belasten we echter entiteiten (wie) over het nominale rendement op eigen vermogen (wat). Dividenden zijn niet immers niet-afteikbaar. Met de komst van BEPS 2, overigens, weten we niet meer zo goed waar we deze winst in geografische zin willen belasten.

De ATAD2 is geïntroduceerd om hybride mismatches die resulteren in een dubbele aftrek of resulteren in aftrek zonder betrekking in de heffing tegen te gaan. De Europese Unie is echter niet de enige instantie die bezig is met 'wetgeven' om mismatches of misbruik tegen te gaan. Zo is de Europese commissie bezig met de staatssteunonderzoeken, heeft het HvJ in recente jurisprudentie geoordeeld dat lidstaten unirechtelijk misbruik moeten bestrijden ongeacht of hiervoor iets is geregeld in de nationale wetgeving en tracht de OESO middels het BEPS 2 initiatief overeenstemming te krijgen over waar winst moet worden belast. Het effect is volgens De Wilde – om het maar zo te zeggen – chaos.

Bij de confrontatie tussen ATAD2 en de fiscale eenheid is het vervolgens de vraag of 'hybridisering' optreedt bij het voegen van maatschappijen in de fiscale eenheid. Vanuit een Nederlands perspectief gaat de dochtermaatschappij 'op' in de moedermaatschappij. Vanuit een buitenlands perspectief zal de gevoegde dochtermaatschappij doorgaans als een niet-transparante entiteit worden beschouwd en de gevoegde dochtermaatschappij is te kwalificeren bovendien ook als inwoner van een verdrag.

¹⁶ ECLI:NL:GHDHA:2019:2830.

¹⁷ ECLI:NL:RBDHA:2018:16059.

¹⁸ ECLI:NL:RBNHO:2019:3117.

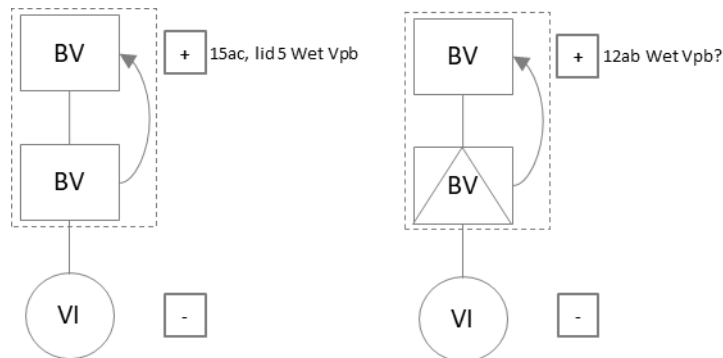
¹⁹ ECLI:NL:GHDHA:2019:3065.

²⁰ Verbonden aan Loyens & Loeff en hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

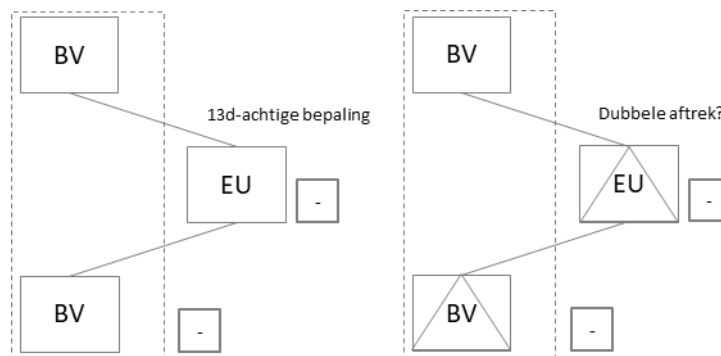
Wanneer de gevoegde dochtermaatschappij niet is te kwalificeren als een hybride lichaam onder ATAD2, brengt de Wilde nog de stelling naar voren dat dit mogelijke hybride element potentieel ook tegengegaan kan worden middels de door ATAD1 geïntroduceerde EU GAAR of middels de Principal Purpose Test uit het Multilaterale Instrument. Illustratief, wellicht, is dat de Commissie al in haar Aanbeveling van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning (C(2012) 8806 final) aangaf ruimte te zien voor een GAAR als mismatchbestrijder.

Wanneer een gevoegde dochtermaatschappij is te kwalificeren als een hybride lichaam kunnen problemen zich voordoen met de samenloop tussen verschillende bepalingen. Een tweetal voorbeelden.

In een Sara-Kreek-situatie zal o.b.v. (het toekomstige) art. 12ab Wet Vpb enerzijds heffing kunnen plaatsvinden en anderzijds zal de voorkoming van dubbele belasting o.b.v. art. 15ac, lid 5, Wet Vpb worden bepaald als ware er geen fiscale eenheid.



Bij een Papillon-fiscale eenheid zou een dubbele aftrek zich kunnen voordoen wanneer verliezen van een gevoegde kleindochtermaatschappij middels een liquidatieverlies-achtige bepaling in het EU tussenmaatschappijland in aanmerking worden genomen.



Als gevolg van de hybride problematieken is het toekomstperspectief van de fiscale eenheid mogelijk niet rooskleurig. Volgens de Wilde zou een grensoverschrijdende fiscale eenheid met belastingvrijstelling als voorkomingsmechanisme analytisch het meest juist zijn al lijkt dit een niet haalbaar alternatief gelet op EU-rechtelijke jurisprudentie.²¹ Een ander alternatief zou kunnen zijn winstpooling van groepen o.b.v. de concerngedachte en dit te flankeren met:

- winstpooling van niet-groepen o.b.v. de verlengstukgedachte;
- het stroomlijnen van fusie- en reorganisatiefaciliteiten; en
- een verliesimportmaatregel in lijn met Marks & Spencer i.c.m. een exitheffing.

Schurende elementen

Inleider: prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis²²

Heithuis vergelijkt de fiscale eenheid met andere reorganisatievoorzieningen. De fiscale eenheid heeft twee aspecten: verliesverrekening en interne reorganisatie. Dat laatste aspect staat niet op zichzelf, want voor interne reorganisatie zijn ook andere regelingen, waaronder de bedrijfsfusie en afsplitsing. Bij een vergelijking komt de fiscale eenheid bijna altijd als de slechtste uit de bus. De

²¹ HvJ 13 December 2015, zaak C-446/03, Marks & Spencer.

²² Verbonden aan BDO en hoogleraar Universiteit van Amsterdam.

regelingen voor de bedrijfsfusie en afsplitsing zijn consistent en bevatten een algemene antimisbruikbepaling die bruikbaar lijkt. De antimisbruikbepaling tracht te voorkomen dat belaste boekwinsten of aanmerkelijkbelangwinsten worden omgezet in een onbelaste deelnemingsbate. De antimisbruiktoets van de bedrijfsfusie en afsplitsing – opgenomen in art. 14 en art. 14a Wet Vpb – bevat naast een hoofdtoets ook twee subtoetsen: in overwegende mate zakelijke overwegingen en het 'vervreemdingsverbod' van 3 boekjaren. Steeds is tegenbewijs mogelijk. De fiscale eenheid kent een ontvoegingssanctie. Tegenbewijs is bij de fiscale eenheid nauwelijks mogelijk. Heithuis bespreekt diverse casussen om de verschillende uitwerking van de diverse regelingen te illustreren en komt tot de conclusie: het is een zootje.

De oplossing is volgens Heithuis tweeledig:

- 1) haal de interne reorganisatie uit de fiscale eenheid en beperk deze regeling tot de horizontale verliesverrekening. Dit levert een aanzienlijke vereenvoudiging op. Art. 15ai Wet Vpb en allerlei goedkeuringen kunnen vervallen.
- 2) verbeter de regeling voor bedrijfsfusies door het vereisten van een materiële onderneming en aandelenuitgifte te schrappen. Art. 14 wordt dan een algemene reorganisatiefaciliteit, art. 14a en 14b Wet Vpb kunnen vervallen. Binnen de groep kan vrij worden geschoven, met als enige criterium: gaat er een claim verloren? Wordt er een activa-passiva-transactie 'omgekat' naar een aandelentransactie?

Als de interne reorganisatiemogelijkheid uit de regeling voor de fiscale eenheid wordt gehaald, heeft dit ook als voordeel dat het 95%-vereiste van de fiscale eenheid omlaag kan. Dat heeft weer als voordeel dat er minder liquidatieverliezen zullen voorkomen, en dat er minder noodzaak is om te handelen in verliesvennootschappen, waar art. 20a Wet Vpb zich tegen richt.

Heithuis meent dat elke transfer waarbij geen liquiditeit vrijkomt gefaciliteerd zou moeten worden, omdat er dan geen realisatie van meerwaarde is. In deze context komt de antimisbruiktoets neer op de test: komt er cash vrij? Voor transfers naar buitenland moet er wel een exit-tax zijn.

Voordeel van het uit elkaar uit elkaar trekken van de regelingen is dat de wetgever per regime controle krijgt over de impact van EU-jurisprudentie.

Eén van de deelnemers vraagt of het idee van Heithuis niet kan worden omgekeerd. De fiscale eenheid is eigenlijk de faciliteit om als ondernemer fiscaal één belastingplichtige te hebben. Vanuit die gedachte zou je ook juist de andere regelingen kunnen afschaffen en alleen de fiscale eenheid te houden als faciliteit. Heithuis meent dat dat zou kunnen, maar dat daarmee de mogelijkheid om twee ondernemingen van aparte eigenaren te fuseren verloren zou gaan. Dat basisprincipe wil hij handhaven. De andere kant op werkt het dus niet.

Vormgeving systeem van verliesoverdracht

Inleiders: prof. dr. Q.W.J.C.H. Kok²³ en mw. mr. S. Jankie²⁴

Jankie schetst eerst kort de Europeesrechtelijke ontwikkelingen met betrekking tot groepsbelastingregimes binnen de Europese Unie. Ook na de aanpassingen in de vennootschapsbelasting via de Wet aanpassing fiscale eenheid en de Wet spoedreparatie fiscale eenheid, blijven donkere wolken boven de Nederlandse fiscale eenheid zweven. Met de einduitspraken van de Hoge Raad in de zaken X BV (C-398/16) en X NV (C-399/16) staat onherroepelijk vast dat de zogeheten per-element-benadering ook in relatie tot de Nederlandse fiscale eenheid geldt.²⁵ De cruciale vraag is tot hoe ver de gevolgen van dit leerstuk strekken en of dit dwingt tot afschaffen van de huidige regeling van de fiscale eenheid. Jankie verkent de reikwijdte van de per-element-benadering nader en staat onder meer stil bij de relevante jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Ook passeren de recente uitspraken van het gerechtshof Amsterdam van 18 april 2019 en het gerechtshof Den Haag van 2 oktober 2019 kort de revue.²⁶ Voornoemde gerechtshoven lijken een beperkte toepassing van de per-

²³ Verbonden aan EY en hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

²⁴ Werkzaam bij het Ministerie van Financiën.

²⁵ Hoge Raad 19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1968, BNB 2019/17 en Hoge Raad 19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1969, BNB 2019/33

²⁶ Gerechtshof Amsterdam 18 april 2019, zaaknummers 18/00018 en 18/00019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1504 en gerechtshof Den Haag 2 oktober 2019, BK-18/00683 en BK-18/00686, ECLI:NL:GHDHA:2019:3065

element-benadering voor te staan in de zin dat voordelen die specifiek verbonden zijn aan het consolidatieregime erbuiten vallen. Tegelijkertijd constateert Jankie dat de opvattingen hierover sterk uiteenlopen in de praktijk en in de wetenschap, die zowel voorstanders als tegenstanders kent. Ook in het parlement laat de discussie over de fiscale eenheid twee uitersten zien: waar het ene Kamerlid de huidige fiscale eenheid bestempelt als een kroonjuweel, noemt een ander Kamerlid diezelfde regeling inmiddels een roestige ketting.²⁷ Door dit alles is een onduidelijke en onzekere situatie rondom de fiscale eenheid ontstaan. Het gevolg is dat belastingplichtigen nu aan *cherry picking* kunnen doen. Dit leidt weer tot vele ingewikkelde discussies met de fiscus en langshepende gerechtelijke procedures en daarmee ook tot budgettaire risico's voor de schatkist. Het kabinet heeft daarom aangekondigd dat de huidige fiscale eenheid opgevolgd moet gaan worden door een groepsregeling die robuust, uitvoerbaar en toekomstbestendig is. Jankie geeft de stand van zaken aan in het proces om te komen tot een nieuwe groepsregeling in de vennootschapsbelasting, onder andere de startbijeenkomst van 14 februari 2019 met vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap en de daaropvolgende internetconsultatie medio 2019. Vervolgens gaat Jankie nader in op de vier oplossingsrichtingen - en de gestelde randvoorwaarden voor een nieuwe groepsregeling - die internetconsultatiedocument opgenomen zijn:

- 1) het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid zonder vervangende groepsregeling;
- 2) het continueren van de huidige fiscale eenheid met de bestaande spoedreparatiemaatregelen en indien nodig uitbreiden met nieuwe reparatiemaatregelen;
- 3) het invoeren van een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling; en
- 4) het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid en vervangen door een nieuwe groepsregeling gebaseerd op een verlies- of winstoverdrachtregeling of een resultaatpooling.

Jankie bespreekt op hoofdlijnen de belangrijkste punten die in de reacties op de internetconsultatie naar voren zijn gekomen (inclusief voor- en nadelen). Naar het zich nu laat aanzien zal het hoogstwaarschijnlijk gaan spannen om de hiervoor genoemde oplossingsvarianten 2 en 4. Op een vraag van één van de deelnemers of in het internet consultatiedocument al wordt voorgesorteerd op een systeem van verliesoverdracht antwoordt Jankie dat het nog geen gelopen race is: uiteindelijk beslist de politiek.

Kok verkent vervolgens de verschillende (keuze)mogelijkheden bij een systeem van verliesoverdracht binnen een groep. Zo is de vraag of een dergelijk regime verplicht of vrijwillig moet zijn en hoe flexibel het zou moeten zijn (wel of geen verplichte volgorde tussen horizontale en verticale verliesverrekening, gehele of gedeeltelijk verlies).

De gedachte achter de huidige fiscale eenheid is onder meer neutraliteit: de vennootschappen hadden bijvoorbeeld ook kunnen fuseren om de concernonderneming (civieljuridisch en daarmee ook fiscaal) in één entiteit onder te brengen. Daarom is de fiscale eenheid voorbehouden aan volledige concerns waarbij hoge eisen worden gesteld aan het aandelenbezit. Neutraliteit kan ook worden gezien vanuit de keuze een dochteronderneming in een BV te starten of in een vennootschap onder firma. Vanuit die gedachte zou geen minimumbezitseis moeten gelden, en zou het verlies alleen 'omhoog' moeten kunnen worden overgedragen. Kok staat een gemengde variant van beide benaderingen voor met een minimumbezitseis van 25%. Volgens Kok zou in ieder geval bij een niet-volledig aandelenbezit het verlies slechts naar rato mogen worden overdragen. Bij indirecte aandelenbelangen moet worden gewerkt met een 'stakenbenadering'. Binnen een staak mag vervolgens worden gekozen waar het verlies wordt verrekend (bij de directe of bij de indirecte aandeelhouder), met als beperking de bezitsverhoudingen binnen die staak. Ook moet worden gekozen of het minimumbezitsvereiste een tijdstipstoets (met antimisbruikmaatregelen) of een tijdsgelange toets moet worden. Voorts bestaat een risico op dubbele verliesnemingen door zowel een verlies over te dragen als een vordering op het verlieslatende lichaam af te waarderen. Daartegen is thans reeds een regeling getroffen die behouden kan worden. Voor de overgang van het oude naar het nieuwe systeem moet uiteraard worden voorzien in overgangsrecht.

Afsluiting

Kampschöer sloot vervolgens de conferentie af. Hij kwam daarbij tot de conclusie dat hoe meer je over de verschillende moeilijkheden en mogelijkheden nadenkt, hoe meer mogelijk wordt, maar ook hoe moeilijker het wordt. Wat doet twijfelen over de noodzaak van een fundamentele herziening van de fiscale eenheid. Of om het in medische termen te zeggen: Zal de huidige fiscale eenheid

²⁷ Handelingen TK 2018/2019, nr. 50, item 3

overleven? Moet voor een wellicht 'fiscaal virus uit Europa' worden gevreesd of zal blijken dat slechts 'wat kwaaltjes' moeten worden verholpen. De tijd zal het leren; maar tot die tijd is er geen reden om de huidige fiscale eenheid nu al dood te verklaren. Hij sprak als zijn verwachting uit dat alleen indien een dergelijk fiscaal virus zou toeslaan, de politieke druk hoog genoeg zal blijken te zijn om tot een fundamentele herzien van het huidige fiscale-eenheids-regime over te gaan.