

Eerste internetconsultatie nieuwe groepsregeling in de vennootschapsbelasting

1. Inleiding

Uitgangspunt in de vennootschapsbelasting is dat elk belastingplichtig lichaam zelfstandig in de heffing wordt betrokken. Een uitzondering hierop is de zogenoemde 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 bedrijfseconomische overwegingen, ervoor kiezen om zijn ondernemingsactiviteiten via meerdere lichamen te ontplooiën. De fiscaliteit zou hier geen obstakel moeten zijn. Daarom wordt voor de heffing van vennootschapsbelasting een groep lichamen op verzoek beschouwd en 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 vennootschappen 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. Dat levert een belangrijk voordeel op voor zowel het bedrijfsleven als voor de uitvoering door de Belastingdienst. 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) hoeft plaats te vinden op interne transacties, zoals bij het verschuiven van vermogensbestanddelen en interne reorganisaties. Naast de hiervoor genoemde voordelen kent de huidige fiscale-eenheidsregeling echter ook een aantal nadelen. Zo kan worden gedacht aan het eenmalig genieten van het tariefopstapje, de begrenzing van de investeringsaftrek, sancties bij verbreking van de fiscale eenheid en onderlinge aansprakelijkheid van de vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid voor elkaars schulden. Ook invorderingsaspecten kunnen anders uitpakken indien er sprake is van een fiscale eenheid.

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.¹

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 en derhalve alle onderlinge verhoudingen en transacties volledig worden geneutraliseerd voor de vennootschapsbelasting. De fiscale groepsregelingen die voorkomen in de andere EU-landen 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.² De aanleiding voor deze uitspraak waren twee Nederlandse procedures waarin de Hoge Raad aan het HvJ EU enkele prejudiciële vragen heeft gesteld over de verenigbaarheid van de fiscale-eenheidsregeling met het EU-recht. In dat kader heeft het HvJ EU geoordeeld dat bij elk voordeel van de fiscale eenheid in combinatie met andere wettelijke regelingen moet worden getoetst of het betreffende voordeel ook grensoverschrijdend moet worden toegekend (dit wordt ook wel de per-elementbenadering genoemd). De Hoge Raad heeft vervolgens op 19 oktober 2018 in beide zaken einduitspraak gedaan en heeft daarbij de uitspraak van het HvJ EU geheel bevestigd.³ Met deze rechtspraak staat vast dat de per-elementbenadering ook geldt in samenhang met de Nederlandse fiscale eenheid.

¹ Afhankelijk van het geval kan dit voordelig of nadelig uitpakken voor de belastingplichtige.

² 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.

³ HR 19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1968 en HR 19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1969.

Als reactie op de hiervoor beschreven EU-rechtelijke rechtspraak zijn in de Wet spoedreparatie fiscale eenheid enkele spoedreparatiemaatregelen getroffen om de meest kwetsbare elementen te repareren. Daarmee zijn de meest acute budgettaire risico's voorkomen. Met betrekking tot overige elementen is het Europeesrechtelijke risico 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 zal worden opgevolgd en dat het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap betrokken zullen worden bij het ontwerpen van die nieuwe fiscale groepsregeling.⁴ 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.

3. Randvoorwaarden fiscale groepsregeling

Bij het ontwerpen van een nieuwe fiscale groepsregeling is voor het kabinet een aantal randvoorwaarden van belang. Zo moet een nieuwe groepsregeling robuust en 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. Daarom 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. Bij dat laatste zal ook de overgangsproblematiek een belangrijk aandachtspunt zijn. Ten slotte zijn de budgettaire gevolgen essentieel voor de te maken beleidskeuzes.

4. Startbijeenkomst fiscale groepsregeling

Aan voornoemde startbijeenkomst hebben de volgende vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap deelgenomen:

- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB);
- Register Belastingadviseurs (RB);
- Samenwerkende Register Accountants en Accountants Administratieconsulenten (SRA);
- Stichting ONL voor Ondernemers;
- VNO-NCW en MKB-Nederland;
- Sjoerd Douma (hoogleraar Universiteit van Amsterdam);
- Jan van de Streek (hoogleraar Universiteit van Amsterdam);
- Henk Vording (hoogleraar Universiteit Leiden);
- Michiel Spanjers (publicist/columnist).

Aan deze deelnemers is gevraagd om in hun bijdrage – desgewenst ondersteund met een *position paper* - aandacht te besteden aan:

- het nut en de noodzaak van een fiscale groepsregeling;
- aan te geven waar het Ministerie van Financiën zich op moet richten bij het ontwerpen van een nieuwe fiscale groepsregeling, en daarbij rekening te houden met de gestelde randvoorwaarden.

Bij dit tweede punt kan bijvoorbeeld worden gedacht aan thema's zoals de entreevoorwaarden van een groepsregeling, het moment van aangaan en verbreking van de fiscale groep (inclusief minimale tijdsduur van het bestaan van de fiscale groep), het aangifteproces, formeelrechtelijke aspecten, de wijze van verliesverrekening, de winstneming op onderlinge transacties, reorganisatiemogelijkheden, benodigde antimisbruikwetgeving en overgangsrecht. Het is mogelijk dat bepaalde buitenlandse groepsregimes daarbij als inspiratiebron kunnen dienen. De aangeleverde *position papers* en het verslag van de startbijeenkomst zijn als bijlage bij dit keuzedocument gevoegd en kunnen als achtergrondinformatie dienen.

5. Mogelijke oplossingsrichtingen

Tijdens de startbijeenkomst op 14 februari 2019 zijn in hoofdzaak vier mogelijke oplossingsrichtingen geïdentificeerd. Iedere oplossingsrichting zal hierna separaat worden toegelicht en (zo veel mogelijk) beoordeeld worden aan de hand van de gestelde randvoorwaarden.

a. Continueren huidige fiscale-eenheidsregime met bestaande spoedreparatiemaatregelen en indien nodig uitbreiden reparatiemaatregelen

Beschrijving

In dit scenario blijft de huidige fiscale-eenheidsregeling (na de aanpassing als gevolg van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid) voortbestaan. Dat betekent dat de consolidatiegedachte overeind

⁴ Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 7.

blijft en dat slechts voor de toepassing van bepaalde regelingen moet worden gedaan alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid (de zogeheten spoedreparatiemaatregelen).⁵

Internationale vergelijking

De enige EU-lidstaat met een regime dat voorziet in volledige consolidatie (volledige vermogens- en resultatenconsolidatie) is Nederland. Er zijn binnen de EU geen regelingen die volledig vergelijkbaar zijn met het Nederlandse fiscale-eenheidsregime.

Budgettaire

Indien de rechter zou oordelen dat ook andere regelingen in de vennootschapsbelasting die op dit moment niet vallen onder de Wet spoedreparatie fiscale eenheid in strijd zijn met het EU-recht (op grond van de per-elementbenadering), zullen hoogstwaarschijnlijk nieuwe vergelijkbare reparatiemaatregelen moeten worden ingevoerd. Dit kan leiden tot een incidentele budgettaire derving die gedekt dient te worden.

Uitvoerbaarheid

Bij toekomstige aanpassingen zal de Belastingdienst de uitvoeringsgevolgen in kaart moeten brengen door middel van een uitvoeringstoets.

Administratieve lasten

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 op meer situaties moeten worden toegepast. Dit heeft negatieve consequenties voor de administratieve lasten van bedrijven.

Overige voor- en nadelen

Deze oplossingsrichting betekent dat het huidige regime van de fiscale eenheid met alle voor- en nadelen blijft bestaan.

In deze variant is het Europeesrechtelijke risico - en daarmee ook een budgettaire risico – echter niet geweken. In de literatuur worden potentiële Europeesrechtelijke risico's gesignaleerd die met de huidige spoedreparatiemaatregelen niet zijn weggenomen.⁶ Het is op dit moment niet duidelijk op welke wijze deze Europeesrechtelijke risico's worden gewogen omdat de jurisprudentie van het HvJ EU niet eenduidig is. Daarnaast leidt een dergelijk systeem ertoe dat ontwikkelingen in de praktijk tot gevolg kunnen hebben dat tijdig nadere (reparatie)maatregelen moeten worden getroffen. Dat draagt niet bij aan de rechtszekerheid en robuustheid.

Startbijeenkomst

Het RB (ook namens ONL) heeft ervoor gepleit om te onderzoeken of het mogelijk is om de consolidatiegedachte van het huidige fiscale-eenheidsregime te handhaven, wellicht met de nodige aanpassingen. Volgens 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. VNO-NCW ziet na de spoedreparatiemaatregelen geen noodzaak meer tot verdere aanpassingen. De NOB schetst drie scenario's voor een toekomstig regime waarbij het handhaven van het huidige systeem met de implementatie van de spoedreparatiemaatregelen er één van is.

Vraag 1

Vindt u het risico van invoering van mogelijke aanvullende reparatiemaatregelen naar aanleiding van eventuele nieuwe negatieve rechterlijke uitspraken, de hiermee gepaarde rechtsonzekerheid en de mogelijke budgettaire consequenties aanvaardbaar bij een keuze voor het behoud van de huidige fiscale eenheid?

⁵ In de literatuur zijn er geluiden waarbij de gevolgen van het wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid als overzienbaar worden ingeschat en er wordt zelfs gepleit voor het bestendigen van de maatregelen uit het betreffende wetsvoorstel als definitieve oplossing. Zie onder meer F.J. Elswier, Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen, FM 153, Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 357–358, G.W.J.M. Kampschoer, Een ander geluid; geen "old school"-fiscale eenheid meer, WFR 2018/87, en F. van Horzen, Nederlandse weigering aftrek van rente in strijd met vrijheid van vestiging, NTFR 2018/563.

⁶ 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 Europeesrechtelijke 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).

b. Het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid

Beschrijving

In dit scenario wordt de huidige fiscale-eenheidsregeling geheel afgeschaft zonder dat een vervangende groepsregeling daarvoor in de plaats komt.

Internationale vergelijking

Binnen de EU hebben de volgende negen landen geen fiscale groepsregeling:

Bulgarije, Estland, Griekenland, Kroatië, Letland, Roemenië, Slovenië, Slowakije en Tsjechië.

Buiten de EU hebben bijvoorbeeld Canada, China en Zwitserland ook geen fiscale groepsregeling.

Budgettaire

Het afschaffen van de fiscale eenheid zal naar verwachting leiden tot een structurele budgettaire opbrengst. De omvang van de budgettaire opbrengst zal deels afhankelijk zijn van de mate waarin bedrijven hun concernstructuur zullen gaan aanpassen, bijvoorbeeld door middel van fusies, liquidaties e.d. Hierbij past de kanttekening dat fuseren niet altijd mogelijk is vanwege organisatorische, juridische of bedrijfseconomische redenen. De budgettaire gevolgen van het afschaffen van de fiscale eenheid kunnen daarom pas later in kaart worden gebracht. Bij de vormgeving zal gestreefd worden naar een wetsvoorstel dat budgettair neutraal zal zijn. Dat betekent dat een eventuele budgettaire opbrengst teruggesluisd zal worden binnen het domein van de vennootschapsbelasting en dat een eventuele budgettaire derving gedekt zal moeten worden binnen het vennootschapsbelastingdomein.

Uitvoerbaarheid

Het afschaffen van de fiscale eenheid is een stelselwijziging. Hiervoor geldt het voorbehoud dat de uitvoeringsgevolgen moeten worden getoetst door middel van een uitvoeringstoets.

Overgangsrecht verhoogt in het algemeen de complexiteit in de uitvoering.

Administratieve lasten

Rekening houdend met het mogelijke gedragseffect dat bedrijven eventueel zullen fuseren of lichamen binnen de groep zullen liquideren, is de inschatting dat per saldo toch sprake zal zijn van een toename van het aantal extra aangiften. Door de toename van het aantal aangifteplichtigen zal normaliter ook het aantal bezwaar- en beroepschriften toenemen. De administratieve lasten voor het bedrijfsleven zullen naar verwachting daarom structureel gaan toenemen bij deze oplossingsrichting. Overigens brengen ook fusies, liquidaties e.d. incidenteel extra administratieve lasten met zich.

Overige voor- en nadelen

Tijdens de startbijeenkomst is aangegeven dat de wijze waarop een investering wordt vormgegeven beïnvloed wordt door de aanwezigheid van een groepsregeling, hetgeen ook zou blijken uit economische literatuur en empirisch onderzoek.⁷ Het ligt in de rede dat van een groepsregeling met in ieder geval verliesoverdrachtmogelijkheden een positief effect uitgaat op lokale investeringen door multinationale ondernemingen. De literatuur is echter niet eenduidig. In een Canadees onderzoek uit 2002 wordt bijvoorbeeld een positief effect op investeringen gevonden⁸, terwijl in recenter (2010) Duits onderzoek geen sprake is van een robuust/significant effect.⁹ Het afschaffen van de fiscale-eenheidsregeling zonder een vervangende groepsregeling zal leiden tot een beperking van de huidige mogelijkheden tot onderlinge verliesverrekening alsmede tot verplichte winstneming op transacties tussen lichamen die voorheen deel uitmaakten van een fiscale eenheid en minder mogelijkheden voor fiscaal geruisloze interne reorganisaties. De gevolgen van deze oplossingsrichting voor het ondernemingsklimaat zal mede afhangen van de vraag of de budgettaire opbrengst die ontstaat bij afschaffing van de fiscale eenheid wordt teruggesluisd naar het bedrijfsleven. Verder zou het volledig afschaffen van het fiscale-eenheidsregime zonder een vervangende groepsregeling betekenen dat gedetailleerde en veelal complexe regelingen komen te vervallen. Het systeem van de vennootschapsbelasting wordt minder kwetsbaar voor misbruik en Europeesrechtelijke risico's in relatie tot groepsregelingen. Ook hoeft er niet te worden voorzien in samenloop tussen de fiscale eenheid en andere wettelijke

⁷ In de position paper van J.L. van de Streek (Universiteit van Amsterdam) ten behoeve van de startbijeenkomst '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.

⁸ Donnelly, M., & Young, A. (2002). Policy options for tax loss treatment: how does Canada compare? Canadian Tax Journal, 50(2), 429–488.

⁹ D. Dressler en M. Overersch, 'Investment Impact of Tax Loss Treatment – Empirical Insights from a Panel of Multinationals, ZEW Discussion Paper 10-097, 2010.

regelingen. De inschatting is dat door de afschaffing van de fiscale eenheid minder regels nodig zullen zijn, hetgeen in positieve zin kan bijdragen aan de robuustheid en juridische bestendigheid van de vennootschapsbelasting.

Overgangsrecht

Het onmiddellijk afschaffen van het huidige fiscale-eenheidsregime zonder gelijktijdige invoering van een nieuwe groepsregeling zal ingrijpende gevolgen hebben voor zowel het bedrijfsleven als voor de Belastingdienst, onder meer omdat bestaande fiscale eenheden worden geraakt. De praktijk zal tijd nodig hebben om zich aan te passen aan de nieuwe situatie. Dit zou reden kunnen zijn voor het treffen van overgangsmaatregelen.

Startbijeenkomst

De afschaffing van de fiscale-eenheidsregeling in samenhang met flankerende maatregelen, zoals grondslagverbreding en tariefverlaging, is tijdens de startbijeenkomst als alternatief voorgesteld.

Vraag 2

Op welke wijze zou u de eventuele budgettaire opbrengst als gevolg van het (sec) afschaffen van de fiscale-eenheidsregeling willen aanwenden?

c. Verlies- of winstoverdrachtregeling

Beschrijving

Een wezenlijk voordeel van de fiscale eenheid is de mogelijkheid om winsten en verliezen van verschillende lichamen binnen een groep met elkaar te verrekenen. Dat wezenlijke voordeel wordt behouden in een verlies- of winstoverdrachtregeling. In een verlies- of winstoverdrachtregeling zal elk lichaam dat tot een fiscale groep behoort zijn eigen fiscale resultaat moeten bepalen. Binnen de kwalificerende fiscale groep kan een lichaam zijn (eventuele) verlies respectievelijk winst overdragen aan een tot die fiscale groep behorend lichaam met winst respectievelijk verlies. Er kan eventueel ook worden gedacht aan de mogelijkheid waarbij in eerste instantie de fiscale bepalingen per (tot de fiscale groep behorend) lichaam worden toegepast, maar waarbij vervolgens de fiscale winst respectievelijk het fiscale verlies van alle tot de "fiscale groep" behorende lichamen bij een aangewezen lichaam van de fiscale groep in aanmerking wordt genomen, welk aangewezen lichaam ook de gezamenlijke aangifte vennootschapsbelasting doet. In deze variant is per groep één aangifte vennootschapsbelasting nodig.

Internationale vergelijking

Binnen de EU¹⁰ blijken er (buiten het regime van volledige consolidatie in Nederland) acht landen met een systeem van verlies- of winstoverdracht (België, Cyprus, Finland, Ierland, Litouwen, Malta, Verenigd Koninkrijk en Zweden) en tien landen met een systeem van resultatenpooling (Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Hongarije, Italië, Luxemburg, Oostenrijk, Polen, Portugal en Spanje).¹¹

Budgettair

Een verlies- of winstoverdrachtregeling kan afhankelijk van de vormgeving per saldo budgettair neutraal zijn. Hierbij kan met name gedacht worden aan de toegangseisen die gelden voor de toepassing van de groepsregeling.

Uitvoerbaarheid

Het afschaffen van de fiscale eenheid en vervangen door een verlies- of winstoverdracht is een stelselwijziging. Hiervoor geldt het voorbehoud dat de uitvoeringsgevolgen moeten worden getoetst door middel van een uitvoeringstoets. Overgangsrecht verhoogt in het algemeen de complexiteit in de uitvoering. De Belastingdienst heeft minimaal drie jaar na inwerkingtreding van het aangenomen wetsvoorstel nodig om deze wijziging te implementeren. Die tijd is nodig vanwege de grote complexiteit waarmee het afschaffen gepaard gaat in combinatie met de implementatie van een nieuwe groepsregeling.

Administratieve lasten

In de veronderstelling dat afzonderlijke aangiften moeten worden gedaan, zal er sprake zijn van extra belastingaanslagen (met als mogelijk gevolg meer afzonderlijke bezwaar- en beroepsprocedures), zij het dat in de loop van de tijd de aantallen – door fusies, liquidaties e.d. –

¹⁰ In de situatie vóór de Brexit.

¹¹ Zoals in paragraaf 5, onder b, is aangegeven, zijn er negen lidstaten zonder fiscale groepsregeling (derhalve zonder consolidatie, verlies- of winstoverdracht dan wel resultatenpooling).

kunnen verminderen. Dergelijke fusies, liquidaties e.d. zullen overigens ook tot extra incidentele administratieve lasten leiden.

Overige voor- en nadelen

Een groepsregeling die uitsluitend wordt beperkt tot verrekening van winsten en verliezen van vennootschappen die tot een binnenlandse fiscale groep behoren, is naar het oordeel van het HvJ EU verenigbaar met het EU-recht. De invoering van een verlies- of winstoverdrachtregeling kent ook enkele nadelen voor belastingplichtigen. Denk aan de gevolgen op het gebied van een bedrijfsopvolging, de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, de innovatiebox¹², het tariefopstapje, etc. Veel van die consequenties komen voort uit het feit dat onder deze regeling alle lichamen binnen de groep zelfstandig hun resultaat moeten bepalen. Verder zullen allerlei antimisbruikbepalingen nodig zijn, die grotendeels vergelijkbaar zijn met de bestaande antimisbruikbepalingen in de fiscale-eenheidsregeling. Bij invoering van een verlies- of winstoverdrachtregeling worden onderlinge transacties (tussen de lichamen van een groep) zichtbaar. Bij een verdere uitwerking van deze oplossingsrichting moet ook aandacht worden besteed aan formeelrechtelijke aspecten.

Startbijeenkoms

Tijdens de startbijeenkoms is het belang van een regeling die in ieder geval de mogelijkheid van verliesoverdracht kent door verschillende mensen onderschreven. Bij deze gelegenheid is ook gepleit voor een geconditioneerde winstoverdrachtfaciliteit, ingegeven door de gedachte dat winstoverdracht vanuit EU-rechtelijk perspectief beter houdbaar lijkt. Het is echter de vraag of dit zo is, mede gelet op recente ontwikkelingen.¹³

Overgangsrecht

Het onmiddellijk afschaffen van het huidige fiscale-eenheidsregime onder gelijktijdige invoering van een verlies- of winstoverdrachtregeling zal ingrijpende gevolgen hebben voor zowel het bedrijfsleven als voor de Belastingdienst. De praktijk zal tijd nodig hebben om zich aan te passen aan de nieuwe situatie. Dit zou reden kunnen zijn voor het treffen van overgangsmaatregelen.

Vraag 3

Welk systeem heeft uw voorkeur en waarom: een systeem van winstoverdracht of een systeem van verliesoverdracht?

Vraag 4

Bestaat naast invoering van een systeem van verlies- of winstoverdracht ook nog behoefte aan een extra interne reorganisatiefaciliteit (dus naast de bestaande faciliteiten, zoals met betrekking tot fusies en splitsingen)?¹⁴ Zo ja, welke suggesties heeft u voor een aanvullende reorganisatiefaciliteit, rekening houdend met de gestelde randvoorwaarden voor een nieuwe groepsregeling?

Vraag 5

Wat heeft uw voorkeur en waarom: een aangifte vennootschapsbelasting per afzonderlijk (tot de fiscale groep behorend) lichaam of een gezamenlijke aangifte van alle tot de fiscale groep behorende lichamen door een aangewezen lichaam van de fiscale groep?

Vraag 6

Verdiens het naar uw mening de voorkeur om belastingplichtigen steeds een keuze te geven om de nieuwe groepsregeling toe te passen (optionele regeling), in plaats van een regeling die bepaalt dat de groepsregeling verplicht geldt als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan (verplichte regeling)?

Indien u de voorkeur geeft voor een optionele groepsregeling, bent u dan van mening dat op ieder moment kan worden verzocht om de toepassing respectievelijk beëindiging van de fiscale groepsregeling, of zou de fiscale groepsregeling juist verplicht moeten worden toegepast voor een wettelijk vastgestelde periode? Hoe beoordeelt u zo'n regeling op basis van de gestelde randvoorwaarden?

¹² Zie bijvoorbeeld de position paper van RB.

¹³ 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.

¹⁴ Zoals bijvoorbeeld geschetst door de SRA op pagina 3 van haar position paper (een interne reorganisatiefaciliteit naar het voorbeeld van die voor de overdrachtsbelasting).

d. Grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling

Beschrijving

De invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid met toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten is ook een manier om het fiscale-eenheidsregime in overeenstemming te brengen met het EU-recht.¹⁵

Internationale vergelijking

Een systeem van een grensoverschrijdende fiscale eenheid zoals hier voorgesteld komt niet voor in andere landen en zou daarom kwetsbaar kunnen zijn voor zijn voor nieuwe procedures bij de rechter, waaronder bij het HvJ EU.

Budgettaire

Deze oplossingsvariant zal zonder nadere flankerende maatregelen naar verwachting leiden tot een structurele budgettaire derving.

Administratieve lasten

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.

Uitvoerbaarheid

Een grensoverschrijdende fiscale eenheid is een stelselwijziging. Hiervoor geldt het voorbehoud dat de uitvoeringsgevolgen moeten worden getoetst door middel van een uitvoeringstoets.

Overige voor- en nadelen

In deze oplossingsrichting wordt de concerngedachte volledig doorgetrokken naar grensoverschrijdende situaties. Daardoor ontstaat 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. Het kabinet heeft reeds eerder aangegeven dat het in grensoverschrijdende situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid – met toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinst - geen reële optie is.¹⁶ Dat heeft namelijk tot gevolg dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt. Zo kunnen in een grensoverschrijdende fiscale eenheid de onderlinge transacties tussen een gevoegd, niet in Nederland gevestigd, lichaam en andere, wel in Nederland gevestigde, lichamen die eveneens deel uitmaken van de fiscale eenheid, voor Nederlandse doeleinden fiscaal niet zichtbaar zijn, terwijl deze bij dat lichaam in het buitenland wel zichtbaar zijn voor de buitenlandse fiscus. Deze "hybridisering" zal nieuwe fiscale *mismatches* doen ontstaan en daarmee nieuwe taxplanningsmogelijkheden in de hand werken. 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 consequenties van een fiscale eenheid op dit lichaam van toepassing worden, zoals de aansprakelijkheid voor de belastingschulden van de fiscale eenheid. Vanuit het oogpunt van handhaafbaarheid en invordering roept dat weer nieuwe complicaties op.

Startbijeenkoms

Tijdens de startbijeenkoms is het regime van een grensoverschrijdende fiscale eenheid als een mogelijke oplossingsrichting ingebracht.

¹⁵ 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, WFR 2018/37.

¹⁶ Zie in dit kader bijvoorbeeld Kamerstukken II 2017/18, 34323, nr. 21, p. 19, Kamerstukken II 2015/16, 34323, nr. 6, p. 8–10, alsmede Aanhangsel Handelingen II 2017/18, nr. 1531, p. 4–5.

Vraag 7

Zijn er nog andere (in andere landen bestaande) varianten van een grensoverschrijdende fiscale eenheid denkbaar als alternatief? Zo ja, hoe beoordeelt u deze alternatieve regeling(en) in het licht van de hiervoor geschetste randvoorwaarden voor een nieuwe groepsregeling?

Vraag 8

Op welke wijze zou u de structurele budgettaire derving van de invoering van een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling willen dekken?

Schematisch overzicht

	Afschaffen fiscale eenheid	Huidig regime inclusief spoedreparatie (en eventuele uitbreiding)	Verlies- of winst-overdracht-regeling ¹⁷	Grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling
Robuust en juridisch bestendig, waaronder EU-recht	positief	licht negatief	positief	negatief
Bijdrage aan ondernemingsklimaat	licht negatief ¹⁸	positief	neutraal	positief
Gevolgen voor administratieve lasten bedrijfsleven	neutraal	neutraal	neutraal	negatief
Overgangsproblematiek	niet van toepassing	neutraal	neutraal	neutraal

- = positief
- = neutraal
- = licht negatief
- = negatief
- = niet van toepassing

Overige vragen**Vraag 9**

Zijn er naar uw mening nog andere aandachtspunten dan die hiervoor reeds zijn genoemd waarmee in dit stadium (voor het bepalen van de juiste oplossingsrichting) rekening zou moeten worden gehouden?

Vervolgtraject

Het streven is om – aan de hand van de reacties op deze internetconsultatie - in het najaar van 2019 een hoofdlijnenbrief naar de Tweede Kamer te sturen met daarin een schets van de beoogde fiscale groepsregeling.

¹⁷ Indien wordt uitgegaan van een regeling die zich uitsluitend beperkt tot de overdracht van winsten en verliezen en die verder geen aanvullende faciliteiten biedt.

¹⁸ De gevolgen voor het ondernemingsklimaat zullen mede afhangen van de vraag of de budgettaire opbrengst bij afschaffing van de fiscale eenheid teruggesluisd wordt naar het bedrijfsleven.

Bijlagen:

1. Position paper van de NOB;
2. Position paper van het RB;
3. Position paper van de SRA;
4. Position paper van VNO-NCW en MKB-Nederland;
5. Position paper van Jan van de Streek;
6. Position paper van Michiel Spanjers;
7. Verslag startbijeenkomst nieuwe groepsregeling in de vennootschapsbelasting, gehouden op 14 februari 2019 te Den Haag, van T. van Hulst MSc en K. Lam, zoals gepubliceerd in WFR 2019/78.