

## **Position paper inzake een toekomstbestendige fiscale concernregeling**

In dit position paper pleiten VNO-NCW en MKB-Nederland voor het overeind houden van het fiscale eenheidsregime en tegelijkertijd oplossingsrichtingen te ontwikkelen die bijdragen aan de toekomstbestendigheid van de fiscale eenheid. Overstappen naar een volledig nieuwe concernregeling heeft belangrijke bedrijfseconomische en uitvoeringstechnische nadelen ten opzichte van het huidige regime. Een volledig nieuwe regeling leidt niet tot meer zekerheid vanuit EU-rechtelijke perspectief ten opzichte van het huidige systeem met de nodige aanpassingen.

### **Samenvatting en aanbevelingen**

- Wij roepen het Ministerie van Financiën op om geen afscheid te nemen van de fiscale eenheid voordat overtuigend is vast komen te staan dat dit onvermijdelijk is.
- Voor het bedrijfsleven geldt dat een goedwerkende concernregeling pas dan recht doet aan de bedrijfseconomische realiteit van een onderneming als de belastingheffing plaatsvindt op groepsniveau, waarbij zoals in het Nederlandse regime
  - onderlinge transacties binnen het concern worden genegeerd,
  - de fiscale regelgeving geen belemmering vormt voor de wijze waarop de onderneming bedrijfseconomisch is georganiseerd,
  - voor de verschillende belastingbepalingen de fiscale eenheid wordt beschouwd als belastingplichtige,
  - door het negeren van onderlinge transacties de administratieve lasten worden beperkt.
- Na een uitgebreide analyse door gebruikers van de verschillende Europese concernregelingen is onomstotelijk vast komen te staan dat het huidige Nederlandse fiscale eenheidsregime in verhouding tot andere regimes de beste invulling geeft aan de concerngedachte. Geen van de andere EU-regimes sluit zo goed aan op de bedrijfseconomische realiteit van de onderneming als het fiscale eenheidsregime. Het besluit om daarvan af te stappen mag niet lichtvaardig genomen worden. Het zal negatieve gevolgen hebben op de complexiteit, de administratieve lasten, de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst en de aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsplaats voor reële economische activiteiten. Met andere woorden, de businesscase voor het overstappen naar een ander regime moet boven iedere twijfel verheven zijn.
- Het kabinet geeft aan dat de overstap naar een nieuw regime noodzakelijk is omdat op een aantal elementen de Europeesrechtelijk risico's niet volledig zijn weggenomen. Tot op heden zijn wij nog niet overtuigd van de noodzaak, zolang onduidelijk blijft op welke elementen deze risico's zien en voorts hoe deze risico's moeten worden gewogen ten opzichte van de (Europeesrechtelijke) risico's die evenwel verbonden zijn aan vrijwel ieder andere Europese concernregeling. Dit heeft er mee te maken dat jurisprudentie van het EU HvJ niet eenduidig is. Tel daarbij op de omvangrijke overgangsproblematiek die gepaard zou gaan met de stap naar een volledig nieuw regime dat is gebaseerd op andere uitgangspunten en waarschijnlijk lastig inpasbaar in het Nederlandse belastingsysteem.
- Aldus lijkt het logisch om te kiezen voor een systeem dat je door en door kent en dat zich in de afgelopen decennia heeft bewezen, een systeem waarvan we weten waar de risico's liggen en hoe we die moeten wegen. Dat lijkt ons veiliger dan over te stappen op een systeem dat evengoed risico's met zich meebrengt, maar waarvan we die risico's niet precies kunnen beoordelen. De Staatssecretaris heeft zelf aangegeven dat hij met de spoedreparatie een goeie lijn te pakken heeft en er geen elementen zijn die nog niet zijn meegenomen in die wetgeving. En voorts dat er ook geen procedures lopen bij het EU HvJ over de fiscale eenheid.

- Naar ons oordeel kan, ondanks de aanvaarding van de per-elementbenadering door het EU HvJ, de fiscale eenheid inclusief consolidatiegedachte wel worden behouden. Immers, de meest kwetsbare elementen worden gerepareerd met behoud van de consolidatiegedachte. Gelet op het belang van de fiscale eenheid heeft het voorkeur van VNO-NCW en MKB-Nederland om nader onderzoek te doen naar de mate waarin het huidige fiscale eenheidsregime inclusief reparatie nog EU-rechtelijke risico's kent en daarmee de vraag in hoeverre er nog een noodzaak is tot het verder EU-bestendig maakt van het huidige regime. Dit is een gedeeld belang voor de wetgever, de Belastingdienst en het bedrijfsleven.
- Vervolgens moeten de in kaart gebrachte risico's worden afgewogen tegen de risico's die evenwel verbonden zijn aan vrijwel alle andere regimes in Europa. De jurisprudentie is niet eenduidig en ook de andere regimes gaan dus gepaard met EU-rechtelijke risico's en onzekerheden. Het inruilen van het een fiscale eenheid met de consolidatiegedachte vanuit het idee dat aan andere regimes geen risico's zijn verbonden achten wij geen correcte voorstelling van zaken. Gesteld voor die keuze ligt het naar ons oordeel voor de hand om te behouden wat we kennen en de risico's zo veel mogelijk te mitigeren.
- Onderdeel van dat onderzoek zou kunnen zijn te toetsen of de EU bestendigheid van het fiscale eenheidsregime kan worden verbeterd. Uit de ingeslagen weg van het EU HvJ lijkt een fiscaal groepsregime gebaseerd op de consolidatiegedachte binnen een territoriaal inkomen systeem bestendiger te zijn. Dit zou nader onderzocht moeten worden, zonder afbreuk te doen aan een aantrekkelijk ondernemersklimaat. Ook de grensoverschrijdende fiscale eenheid zou niet op voorhand moet worden uitgesloten maar juist nader moeten onderzocht op die punten waar het de EU bestendigheid van de fiscale eenheid kan verbeteren.
- Conclusie: steek maximaal energie in oplossingsrichtingen die behoud van de fiscale eenheid mogelijk maakt, breng in kaart wat de risico's nog zijn en hoe die gemitigeerd kunnen worden, en onderzoek de mogelijkheden om het systeem vervolgens zo robuust mogelijk te maken.

### **Aanleiding**

Het EU HvJ heeft op 22 februari 2018 uitspraak gedaan in een tweetal Nederlandse zaken met de volgende gemeenschappelijke kernvraag: kunnen Nederlandse belastingplichtigen ondanks het feit dat zij geen fiscale eenheid vormen met hun buitenlandse dochtervennootschap, wel in aanmerking komen voor de voordelen van afzonderlijke elementen van het fiscale eenheidsregime (de per-elementbenadering)?<sup>1</sup>

Hoewel het EU HvJ de per-elementbenadering in één van beide zaken accepteerde, heeft het kabinet nieuwe wetgeving in de vorm van spoedmaatregelen voorgesteld die beogen dat de naar verwachting meest kwetsbare elementen van de fiscale eenheid in een binnenlandse situatie niet langer leiden tot een gunstigere behandeling dan in een vergelijkbare EU-situatie.

Deze spoedreparatiemaatregelen moeten volgens de Staatssecretaris worden opgevolgd door een concernregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is.<sup>2</sup> VNO-NCW en MKB-Nederland zijn het hier hartgrondig mee eens. Het kabinet heeft daarbij een aantal randvoorwaarden geformuleerd zoals uitvoerbaarheid, goed fiscaal ondernemersklimaat, de EU-rechtelijke houdbaarheid en de budgettaire gevolgen. Bij de uitwerking van een alternatief wenst de Staatssecretaris ook te kijken naar bestaande concernregelingen in andere landen. Daarbij moet tevens

---

<sup>1</sup> EU HvJ 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:2018:110.2HR

<sup>2</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 23 februari 2018.

rekening worden gehouden met de overgang van het huidige fiscale eenheidsregime naar een nieuwe concernregeling.<sup>3</sup>

### **Belangrijkste kenmerk van een groepsregime: aansluiten bij de bedrijfseconomische realiteit**

Een groepsregime beoogt aan te sluiten bij de bedrijfseconomische realiteit van een onderneming (zgn. “concerngedachte”). Voor het bedrijfsleven is het belangrijkste kenmerk van de huidige fiscale eenheid dat belastingheffing plaatsvindt over het belastbare bedrag op groepsniveau, waarbij

- onderlinge transacties binnen het concern worden genegeerd,
- de fiscale regelgeving vormt geen belemmering bij de wijze waarop de onderneming bedrijfseconomisch is georganiseerd,
- voor de verschillende belastingbepalingen wordt de fiscale eenheid beschouwd als de belastingplichtige,
- het negeren van onderlinge transacties leidt tot minder administratieve lasten.

Ondernemingen oefenen hun activiteiten vaak uit via meerdere groepsvennootschappen. Daarvoor bestaan allerlei bedrijfseconomische, organisatorische en juridische redenen. De keuze voor de vorm waarin een onderneming wordt uitgeoefend, bijvoorbeeld via één vennootschap met meerdere filialen of via meerdere vennootschappen, zou niet moeten worden beïnvloed door de wijze van belastingheffing. Het huidige fiscale eenheidsregime staat het Nederlandse bedrijfsleven toe de heffing van vennootschapsbelasting te laten aansluiten op deze concerngedachte, door de Nederlandse groepsvennootschappen als één geheel in de heffing te betrekken.

De belangrijkste voordelen van de fiscale eenheid zijn dat verliezen en winsten binnen de groep automatisch worden verrekend en dat transacties binnen de fiscale eenheid geen invloed hebben op het fiscale resultaat van de groep. Doordat er één belastingplichtige is, hoeft op het niveau van de fiscale eenheid slechts één transfer pricing ‘local file’ hoeft te worden opgesteld. De fiscale eenheid levert daarmee ook belangrijke voordelen op voor de uitvoering van de belastingwetgeving door de Belastingdienst doordat er slechts 1 aanslagregeling hoeft te worden toegepast. Eén en ander levert tevens een aanzienlijke beperking van de administratieve lasten voor de belastingplichtige. Dankzij de fiscale eenheid vormt de belastingwetgeving niet langer een belemmering voor ondernemingen die hun activiteiten anders willen organiseren op grond van (bedrijfs-)economische ontwikkelingen binnen of buiten het concern. Voor de verschillende belastingbepalingen wordt de fiscale eenheid beschouwd als de belastingplichtige, en aldus toegepast op groepsniveau. Dit biedt ondernemingen meer flexibiliteit in de organisatie van hun activiteiten en kan situaties van dubbele belastingheffing voorkomen.

### **De fiscale eenheid als invulling van de concerngedachte**

De huidige fiscale eenheid is door het consolidatie-element (toerekening werkzaamheden en vermogen van dochtermaatschappij aan moedermaatschappij) een unieke concernregeling, die zijn gelijke in andere landen niet kent. Het regime sluit aan bij de economische en geconsolideerde werkelijkheid van een groep en geeft qua uitvoering en fiscale faciliteit een betere invulling aan de, aan een groepsregime ten grondslag liggende, concerngedachte dan andere bestaande EU-regimes.

Het kabinet geeft aan dat met de aanvaarding van de per-elementbenadering door het EU HvJ er mogelijk een einde komt aan een uniek element van de fiscale eenheid (de consolidatiegedachte). Naar ons oordeel hoeft dit niet het geval te zijn. Na de reparatie van de fiscale eenheid zijn de meest

---

<sup>3</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 9 mei 2018

kwetsbare elementen van de fiscale eenheid weggenomen en is de consolidatiegedachte overeind gebleven. Het kabinet geeft aan dat er andere elementen zijn waar de risico's nog niet volledig zijn weggenomen. In dat kader geeft Staatssecretaris zelf aan dat het Ministerie behoorlijk zorgvuldig is geweest met de spoedreparaties, dat er op dit moment geen elementen zijn waar het systeem nog kwetsbaar is en er lopen bovendien geen procedures. Dit roept de vraag op welke elementen dat zijn, en welke inschatting is gemaakt van de risico's die daar spelen. Vervolgens zouden die risico's moeten worden afgewogen tegen de risico's en nadelen die zijn verbonden aan het verlaten van het huidige regime voor een nieuw regime. Het zou goed zijn als deze analyse wordt gemaakt zodat meer inzicht ontstaat en daarmee een gedegen, zorgvuldige en transparante afweging mogelijk wordt.

Binnen de EU zijn er verschillende vormen van fiscale groepsregimes. Diverse uitspraken van het EU HvJ zijn door de jaren heen ingegaan op bepaalde onderdelen van dergelijke fiscale groepsregimes, bijvoorbeeld in Marks & Spencer en X-Holding (gerechtvaardigde verschillen in behandeling), Groupe Steria en Finanzamt Linz (ontoelaatbare verschillen in behandeling) en de meer recente X BV-casussen (per-element benadering en het Nederlandse fiscale eenheidsregime). De acceptatie van het bestaan van dergelijke fiscale groepsregimes in diverse EU landen volgt ook uit de expliciete verwijzingen die zijn terug te vinden in de EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164).

Na invoering van de reparatiemaatregelen zijn de kwetsbare elementen uit het fiscale eenheidsregime weggenomen. De jurisprudentie van het EU HvJ ten aanzien van de bestendigheid van elementen van bestaande fiscale groepsregimes is inconsistent en onvoorspelbaar. Het is om die reden niet mogelijk gefundeerde uitspraken te doen over de strijdigheid met EU-recht van het fiscale eenheidsregime, maar evenmin voor de andere regimes in EU-landen. Met andere woorden, het inruilen van het de fiscale eenheid met de consolidatiegedachte vanuit het idee dat aan andere regimes geen risico's zijn verbonden, achten wij geen correcte voorstelling van zaken. Gesteld voor die keuze ligt het naar ons oordeel voor de hand om te behouden wat we kennen en de risico's zo veel mogelijk te mitigeren.

### **Kan de EU bestendigheid worden verbeterd?**

Na de analyse van de risico's moet worden gezien of de EU bestendigheid van het huidige fiscale eenheidsregime kan worden verbeterd. Uit de ingeslagen weg van het EU HvJ lijkt een fiscaal groepsregime met een consolidatie-element binnen een territoriaal inkomen systeem (zoals in zekere mate het Franse groepsregime) bestendiger te zijn ten opzichte van de regimes zoals die worden toegepast binnen een systeem op basis van wereldwijd inkomen (zoals in Nederland, het Verenigd Koninkrijk, Portugal en Zweden). In een systeem op basis van wereldwijd inkomen zoals toegepast in Nederland worden buitenlandse dochters uitgesloten van het groepsregime en de voordelen van het regime door een beperking van de toegang tot het fiscale eenheidsregime. De mate van (grensoverschrijdende) consolidatie, d.w.z. het onderscheid tussen binnenlandse activiteiten wel meeconsolideren en buitenlandse activiteiten niet, in een territoriaal inkomen systeem volgt uit het belastingstelsel zelf (en de samenhang daarvan) en niet door een beperking van de toegang tot het groepsregime. Hierdoor is het verschil in behandeling van binnenlandse en grensoverschrijdende activiteiten in de EU rechtelijke context te rechtvaardigen.<sup>4</sup> Het zou verstandig zijn als onderzocht wordt of de strijdigheid met het EU-recht in geval van een territoriaal fiscale eenheidsregime

---

<sup>4</sup> De Franse vennootschapsbelasting is gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel. Dit betekent dat de belastingplicht een verband vereist tussen het inkomen en het Franse grondgebied. De reikwijdte van de vennootschapsbelasting is afhankelijk van twee cumulatieve criteria, ongeacht de woonplaats van een entiteit, te weten de rechtsvorm en locatie van de bedrijfsactiviteiten (d.w.z. het bestaan van "ondernemingen die in Frankrijk worden uitgeoefend"). Wereldwijde winsten verkregen door Franse bedrijven via een onderneming gevestigd buiten Frankrijk, vallen buiten de reikwijdte van de Franse vennootschapsbelasting.

beperkter zal zijn, wat daarbij komt kijken zonder afbreuk te doen aan het behoud van een aantrekkelijk ondernemersklimaat.

Een grensoverschrijdende fiscale eenheid heeft op het eerste gezicht voordelen ten opzichte van een overgang naar een totaal nieuw groepsregime, niet alleen voor belastingplichtigen maar ook voor de fiscus. Daarnaast sluit een grensoverschrijdende fiscale eenheid beter aan bij de systematiek van de Nederlandse vennootschapsbelasting ten opzichte van andere EU regimes. De haalbaarheid van een grensoverschrijdende fiscale eenheid (zoals beargumenteerd door Kok en De Vries<sup>5</sup>) zou eerst nader onderzocht moeten worden alvorens dit principe definitief af te wijzen.

### **Overgangsverikelen**

De Nederlandse fiscale eenheid komt op meer fiscale en administratieve punten tegemoet aan de bedrijfseconomische realiteit van de onderneming. Daarmee onderscheidt Nederland zich positief ten opzichte van andere groepsregimes in andere EU-landen. Een overgang naar een andere bestaande regeling zoals wordt toegepast in een ander EU-land zal daarom per definitie een weinig aantrekkelijk perspectief. Met name omdat de andere regimes zullen leiden tot een toename van de complexiteit, administratieve lasten en uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst.

Het beëindigen van de fiscale eenheid en de overgang naar een ander regime zal niet zonder gevolgen zijn. Die stap mag niet lichtvaardig worden gezet en de gevolgen mogen niet worden onderschat. Teneinde grote uitvoeringsproblemen te voorkomen zal bij beëindiging van het huidige fiscale eenheidsregime omvangrijk en langdurig overgangsrecht nodig zijn, waarbij naar verwachting lang niet alle overgangsproblemen kunnen worden weggenomen. Daarnaast is het van belang te realiseren dat als het fiscale eenheidsregime wordt vervangen door een ander groepsregime, het noodzakelijke overgangsrecht zelf mogelijk eveneens strijdig kan zijn met het EU-recht. Het verdient derhalve aanbeveling om bij de afweging hoe het toekomstige fiscale concernregime eruit zou moeten komen te zien niet sec de vergelijking wordt getrokken tussen het huidige regime en het uiteindelijke nieuwe regime, maar het huidige regime met nieuwe regime inclusief het overgangsrecht.

---

<sup>5</sup> Q.W.J.C.H. Kok en R.J. de Vries, *Blauwdruk voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, WFR 2018/37