

Verslag startbijeenkomst nieuwe concernregeling in de vennootschapsbelasting, gehouden op 14 februari 2019 te Den Haag (zoals gepubliceerd in WFR 2019/78)

T. van Hulst MSc¹ en K. Lam²

1. Inleiding

Als reactie op Unierechtelijke uitspraken³ zijn de zogeheten spoedreparatiemaatregelen fiscale eenheid aangekondigd ter voorkoming van ongewenste uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag en vanwege de budgettaire derving.⁴ Deze maatregelen houden, kort gezegd, in dat met ingang van 1 januari 2018 bepaalde artikelen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 moeten worden toegepast alsof de fiscale eenheid niet bestaat. In verband met Europeesrechtelijke risico's voor overige "elementen" is aangekondigd dat de spoedreparatiemaatregelen opgevolgd moeten worden door een toekomstbestendige concernregeling.⁵ Deze regeling dient robuust en juridisch bestendig te zijn, moet tegelijkertijd een bijdrage leveren aan een goed fiscaal ondernemingsklimaat en uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst.⁶

Gezien de belangen enerzijds en om tot een weloverwogen conclusie te komen anderzijds, is een periode van ruim twee jaar uitgetrokken om tot de nieuwe concernregeling te komen. Het startschot hiervoor is gegeven in Den Haag op 14 februari 2019 waar het Ministerie van Financiën enkele wetenschappers en vertegenwoordigers van belangenorganisaties, de (belasting)adviespraktijk en de journalistiek heeft uitgenodigd om hun visie te geven over hoe deze toekomstige concernregeling eruit zou moeten zien. Na afloop van de pitches werd partijen de gelegenheid geboden om tijdens een discussie te reageren op de verschillende standpunten en verdere inzichten te delen. De dag stond onder de kundige leiding van oud-raadsheer bij de Hoge Raad der Nederlanden, mr. Th. Groeneveld.⁷

2. Pitches

In totaal negen vertegenwoordigers hebben die middag door middel van een pitch hun visie geëtaleerd.⁸

Mr. drs. M.P.A. Spanjers⁹ meent dat de fiscale eenheid onterecht niet als belastingfaciliteit is aangemerkt, waardoor ook het zicht op het budgettaire beslag ontbreekt. Hij beschouwt de fiscale eenheid als een onevenwichtig systeem dat inbreuk maakt op de juridische werkelijkheid. Door de vrijwillige keuze voor het fiscale-eenheidsregime worden belastingplichtigen in staat gesteld om aan "cherry picking" te doen. Zo kunnen de voordelen van het juridisch scheiden van activiteiten worden behouden zonder de mogelijke fiscaal nadelige gevolgen hiervan te hoeven dragen. Het fiscale-eenheidsregime is daarnaast een ingewikkeld systeem dat voor de gemiddelde ondernemer lastig is te begrijpen zonder de hulp van een fiscaal adviseur. Spanjers betoogt verder dat een concernregeling niet past in de trend van grondslagverbreding in combinatie met tariefsverlaging. Hij pleit voor afschaffing van de fiscale eenheid, waarbij de budgettaire opbrengst moet worden aangewend voor een forse verlaging van het vennootschapsbelastingtarief voor het mkb.

Prof. dr. H. Vording¹⁰ onderschrijft Spanjers' visie dat een concernregeling een ongelijkheid creëert tussen op zichzelf staande belastingplichtige vennootschappen en concerns, die meerdere entiteiten gebruiken voor het uitoefenen van bedrijfsactiviteiten. Het feit dat spoedreparatiemaatregelen noodzakelijk zijn om strijdigheid met het Unierecht te voorkomen, moet verder als een slecht teken worden gezien. Om dit te illustreren, vergelijkt Vording de situatie met zijn eerste auto: wanneer je op het punt bent aangekomen dat je spoedreparaties moet uitvoeren, is die dan eigenlijk niet aan vervanging toe? De vervolgvraag is dan: "Wat dan wel?". Het Europeesrechtelijke C(C)CTB-voorstel lijkt vooralsnog onwaarschijnlijk. Grondslagverbreding

met tariefsverlaging zou daarom meer voor de hand liggen. Vording stipt verder aan dat weinig informatie beschikbaar is over de doelmatigheid en budgettaire impact van de fiscale eenheid en pleit daarom voor onderzoek hiernaar. Hij is met name geïnteresseerd in hoeveel het regime kost en met hoeveel het tarief kan worden verlaagd indien de vennootschapsbelasting geen concernregeling meer kent.

Mr. S.F.J.J. Schenk RB¹¹ legt namens Register Belastingadviseurs en ONL voor Ondernemers de nadruk op de mkb-praktijk; de motor van de Nederlandse economie. Het mkb zou geen hinder moeten ondervinden van een eventueel nieuwe of aangepaste concernregeling. Het huidige fiscale-eenhedsregime is een werkbaar regeling voor het mkb, wat mede blijkt uit de nog steeds aanzienlijke aantallen fiscale eenheden in Nederland (geschat op 100.000, waarvan ongeveer 90.000 bestaan uit mkb-ondernemingen). In de ogen van de ondernemer is er slechts één onderneming en wordt geen onderscheid gemaakt tussen de verschillende juridische entiteiten. Het moet als waardevol worden beschouwd dat fiscaliteit de mogelijkheid biedt om hierbij aan te sluiten. Voor het mkb zijn de belangrijkste aspecten van het fiscale-eenhedsregime mogelijkheden tot verliesverrekening binnen een groep en de mogelijkheid om belastingneutraal te reorganiseren. Indien wordt geopteerd voor een concernregeling anders dan het huidige fiscale-eenhedsregime, moeten deze twee aspecten volgens Register Belastingadviseurs en ONL voor Ondernemers in ieder geval blijven behouden.

Vervolgens neemt dr. R.P. van den Dool¹² namens de SRA het woord. In het jaarrekeningenrecht bestaan specifieke consolidatieregels en een regeling voor onderlinge transacties. Dat er een vorm van groepsregime zou moeten bestaan, ligt volgens de SRA voor de hand. De SRA bepleit afschaffing van het huidige fiscale-eenhedsregime en vervanging daarvan door een systeem van winstoverdracht aan verlieslatende binnenlandse concernonderdelen en daarnaast een reorganisatiefaciliteit. De voorkeur voor een systeem van winstoverdracht in plaats van verliesoverdracht is gebaseerd op het feit dat winstoverdracht vanuit Unierechtelijk perspectief beter houdbaar lijkt. Winstoverdracht zou daarbij alleen mogelijk moeten zijn bij 100%-aandeelhouderrelaties of als wordt voldaan aan criteria die zijn afgeleid van die in de (reorganisatie)faciliteit in de overdrachtsbelasting. Onder die voorwaarden zou tevens een additionele reorganisatiefaciliteit kunnen worden ingevoerd, omdat de bestaande fusie- en splitsingsfaciliteiten ontoereikend zijn.

Prof. dr. J.L. van de Streek¹³ onderschrijft het belang van een regeling die in ieder geval verliesoverdrachtsmogelijkheden kent, omdat uit Duits onderzoek is gebleken dat investeringen in landen met een dergelijke regeling hoger zijn dan in landen zonder. De mogelijkheid tot verliesoverdracht is van groot belang voor de continuïteit van het mkb en het Nederlandse vestigingsklimaat voor multinationals.

Binnen het huidige fiscale-eenhedsregime is het gebrek aan verrekenprijscorrecties een kwetsbaar element vanuit Unierechtelijk perspectief. Van de Streek pleit daarom voor afschaffing van het huidige regime, die dan vervangen kan worden door een systeem dat verliesoverdracht mogelijk maakt. Intra-groepstransacties zullen als gevolg daarvan belast zijn, maar dit zou hoofdzakelijk een (acceptabel) cashflownadeel opleveren om te verzekeren dat verrekenprijscorrecties opgelegd kunnen blijven worden in grensoverschrijdende situaties. De optie van een grensoverschrijdende fiscale eenheid is volgens Van de Streek daarentegen niet wenselijk, omdat deze haaks staat op de aanbevelingen van de OESO, juridisch niet bestendig en tevens onuitvoerbaar is.

Volgens prof. dr. S.C.W. Douma¹⁴ kan het fiscale-eenhedsregime in zijn huidige vorm blijven bestaan en noopt het Unierecht niet tot de overgang naar een ander systeem. Voor de angst die er heerst voor verdere herzieningen van het fiscale-eenhedsregime als gevolg van uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) heeft Douma de term "dikasteriofobie" bedacht wat "angst voor het HvJ EU" betekent. Deze angst is volgens Douma echter onterecht. Het huidige

fiscale-eenheidsregime is evenredig, proportioneel en door de spoedreparatiewetgeving zou het niet meer strijdig zijn met het Unierecht. Het feit dat er geen verrekenprijscorrecties plaatsvinden zou Unierechtelijk bezien ook acceptabel zijn en de recent ingevoerde earnings-strippingmaatregel in art. 15b Wet VPB 1969, die geen deel uitmaakt van de spoedreparatie, zou geen principieel gevaar moeten lopen. Kortom, er is geen fiscaal-juridische noodzaak om over te gaan naar een nieuwe concernregeling. Wanneer een dergelijke overgang zou plaatsvinden, is dit louter een politieke keuze.

Mr. J.M. Lammers¹⁵ neemt namens VNO-NCW en MKB-Nederland het woord. Volgens deze organisaties zijn de ondernemers de kartrekkers van de Nederlandse economie. De fiscaliteit dient daarom aan te sluiten bij de bedrijfseconomische werkelijkheid. Zo veel mogelijk moet worden voorkomen dat de bedrijfsvoering zich moet aanpassen aan de fiscaliteit. De fiscale eenheid zorgt daarvoor door verschillende concernonderdelen tezamen als één belastingplichtige te behandelen. We moeten zuinig zijn op dit regime.

Als gevolg van Unierechtelijke uitspraken was weliswaar een heffingslek ontstaan, maar dit is gerepareerd met de spoedreparatiemaatregelen. Er moet uiteraard worden gecontroleerd op eventuele Unierechtelijke zwakheden, maar er is nu geen noodzaak meer tot verdere aanpassing van het regime. Volgens VNO-NCW/MKB-NL leidt het afschaffen van 100.000 fiscale eenheden met 200.000 dochtermaatschappijen tot een aanzienlijke toename van het aantal aangiften. Dit leidt tot een verhoging van de administratieve lasten voor ondernemers met ongeveer € 300 miljoen en een vergelijkbare toename van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Het is volgens Lammers niet aan ondernemers uit te leggen dat zij met dergelijke administratieve lasten zouden worden geconfronteerd zonder dat daar aanwijsbaar reden toe is.

Prof. dr. Q.W.J.C.H. Kok¹⁶ voert ten slotte namens de NOB het woord. Volgens de NOB is een concernregeling wenselijk omdat het aansluit bij het neutraliteitsbeginsel. Dat beginsel is een uitgangspunt bij de vormgeving van de vennootschapsbelastingwetgeving. Toegespitst op de wenselijkheid van een concernregeling houdt dit beginsel het volgende in: indien er bedrijfseconomische, organisatorische en/of juridische motieven zijn om een onderneming te verdelen over meerdere lichamen in plaats van de onderneming uit te oefenen in één lichaam, dient de belastingheffing daar zo min mogelijk obstakels tegen op te werpen.

De vraag is vervolgens hoe het toekomstige regime eruit zou moeten zien. Hierbij zijn volgens de NOB op hoofdlijnen drie scenario's denkbaar, namelijk: 1) het huidige systeem handhaven met implementatie van de spoedreparatiemaatregelen (don't fix it if it ain't broken), 2) een grensoverschrijdende fiscale eenheid (dit leidt tot maximale neutraliteit), of 3) een ander systeem dat ten minste horizontale verliesoverdracht en geruisloze overdracht van vermogensbestanddelen toelaat (een schone lei).

3. Discussie

Groeneveld start de discussie, waarbij hij de vraag stelt welke elementen dienen te worden genoemd die niet eerder in de pitches langskwamen. De eerste reacties op die vraag betroffen een nadere precisering van de pitch van de NOB. Als één van de eersten kreeg prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis¹⁷ het woord. Hij geeft aan voorstander te zijn van een regeling die ten minste resultaatpooling binnen concern mogelijk maakt, met name op grond van de door Van de Streek genoemde economische argumenten. Een dergelijke stap biedt volgens hem ook kansen om wellicht van andere (aanpalende) regelingen in de vennootschapsbelasting afscheid te nemen. Concreet noemt hij de regeling tegen handel in verlieslichamen en de liquidatieverliesregeling. Hij geeft aan dat de handel in verlieslichamen veel minder aantrekkelijk wordt als een ruimere verliesverrekening wordt toegestaan, omdat dan ook minder lichamen met niet-verrekenbare verliezen overblijven. Er ontstaat vervolgens een discussie over het eventuele afschaffen van de liquidatieverliesregeling. De vraag of het Unierecht een lidstaat verplicht een regeling te hebben die

definitieve verliezen in aftrek laat, is volgens Douma niet relevant bij deze discussie. Lammers benadrukt dat een dergelijke regeling wel relevant is voor het doen van economisch risicovolle investeringen.

3.1 Complexiteit van het fiscale-eenheidsregime

Brandsema¹⁸ vraagt zich vervolgens af waarom de complexiteit zoals die nu bestaat in het fiscale-eenheidsregime per se in stand gehouden moet worden. Kok nuanceert deze complexiteit, waarbij Lammers zich aansluit. Voor de gemiddelde mkb-praktijk is het helemaal niet ingewikkeld. De eventuele complexiteit speelt met name bij grote concerns bij het voegen of ontvoegen van entiteiten. Als de fiscale eenheid wordt afgeschaft, leidt dat volgens Lammers niet alleen tot 200.000 extra aangiftes, het zal de schatkist ook geld kosten in plaats van opleveren. Van de Streek wijst er op dat indien een fiscale-eenheidsaangifte wordt gedaan hier ook de balansen van de dochtermaatschappijen bij zitten, waar de Belastingdienst nu ook al inzage in wil. Heithuis en Van de Streek geven aan dat een enkele aangifte van een groep vennootschappen niet enkel via de fiscale eenheid kan worden gerealiseerd, de wetgever heeft ook de mogelijkheid om een geconsolideerde aangifte op te nemen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze weg heeft de wetgever al bewandeld voor de loonbelasting.

Heithuis geeft op de vraag in hoeverre het uitmaakt of het belastingvoordeel terechtkomt via de fiscale eenheid of via een laag tarief aan dat dit geen relevante vraag is omdat de fiscale eenheid niet is ingesteld om belastingvoordeel op te leveren. De fiscale eenheid wordt wel steeds in die hoek geduwd. De fiscale eenheid biedt de mogelijkheid om zonder fiscale belemmeringen aan concernopbouw te doen.

3.2 Budgettaire consequenties

Drs. J.T. IJzerman MBA¹⁹ geeft, na een vraag daartoe van Brandsema, aan dat het lastig is een antwoord te geven op de vraag wat het budgettaire beslag van de fiscale eenheid is. De gegevens hieromtrent zijn niet gemakkelijk uit de aangifte vennootschapsbelasting te halen. Het ministerie hoopt de komende tijd antwoorden te vinden op vragen als: wie betaalt de vennootschapsbelasting en wat is de rol van de fiscale eenheid daarin? Dit zal nog een zoektocht worden en vervolgens merkt IJzerman op dat hij het onwaarschijnlijk acht dat met de afschaffing van de fiscale eenheid een forse tariefsverlaging te financieren is. Volgens Douma is de budgettaire opbrengst niet bekend omdat de fiscale eenheid geen belastinguitgave betreft, maar een technische maatregel die inherent is aan het fiscale stelsel. Het systeem beoogt een groep fiscaal als een eenheid te behandelen, aangezien het ook economisch als een eenheid wordt gezien. De fiscale eenheid is dan ook niet bedoeld als een subsidie. Zo meent Zoetmulder²⁰ ook dat er veel fiscale eenheden zijn omdat de fiscale eenheid juist géén fiscaal speeltje is. Hij vindt samen met Biesheuvel²¹ dat de fiscale eenheid het kunnen opereren als één onderneming bevordert, waarbij om allerlei andere redenen de onderneming is opgesplitst in verschillende entiteiten. Er zou dus niet alleen naar het budgettaire belang moeten worden gekeken bij het bepalen van het budgettaire effect. Kok merkt op dat in dit kader ook naar de gedragseffecten dient te worden gekeken.

3.3 Unierechtelijke risico's

Vervolgens ontspoon zich een gedachtewisseling over de rol die de inschatting van procedurekansen in Europese procedures zou kunnen of moeten spelen in de beleidsvorming van het ministerie. Douma stelt in dat kader de vraag of er een mogelijkheid is dat de fiscale eenheid kan blijven bestaan, ook al is er een kans dat er wederom een heffingslek ontstaat naar aanleiding van het Unierecht. Dr. P.F. Hasekamp²² geeft aan dat deze afweging niet in een wiskundige formule te vatten is. Er moet van geval tot geval worden gekeken hoe er met onzekerheid moet worden omgegaan. Tegelijkertijd staat deze afweging niet op zichzelf. Ook moet economisch worden geprobeerd meer feiten op tafel te krijgen om het debat goed te kunnen voeren: hoe groot zijn de voordelen, wat is het budgettaire effect inclusief het gedragseffect, wat doet het voor het

vestigings- en ondernemersklimaat, wat zijn de administratieve lasten en zijn de gevolgen uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

Op de vraag van Van Gijlswijk²³ welke grote gaten er nog in het fiscale-eenheidsregime zitten na de spoedreparatie, worden de earnings-strippingmaatregel en verrekenprijscorrecties als mogelijke antwoorden genoemd. Douma is daarop in zijn pitch ingegaan en hij merkt – aanvullend – op dat de in de Hornbach-zaak²⁴ centraal staande verrekenprijscorrectiemaatregel door het Hof van Justitie EU werd gezien als een antimisbruikmaatregel. De fiscale eenheid betreft geen antimisbruikmaatregel, waardoor de antimisbruikjurisprudentie van het Hof van Justitie EU niet van toepassing is.

3.4 Verliescompensatie en interne reorganisatie

Volgens Van den Dool willen de meeste aanwezigen binnen een concern met name verliezen kunnen compenseren en zonder vennootschapsbelastingheffing kunnen reorganiseren. Dat hoeft echter niet per definitie door middel van het fiscale-eenheidsregime te worden bereikt. Lammers vindt het belangrijk dat de fiscale eenheid nog een paar dingen meer doet, zoals het bewerkstelligen van administratieve voordelen. Volgens hem is het aan ondernemers moeilijk uit te leggen dat ze af moeten stappen van de manier waarop ze nu werken om vervolgens maar een paar voordelen terug te krijgen terwijl er na reparatie geen noodzaak toe lijkt. Vording herhaalt in dit kader dat we goed moeten nadenken over de situatie over vijf of tien jaar en over de context van het volgen van de tariefsverlaging die in Europa geschiedt.

Vording vindt dat het fiscale-eenheidsregime op zich belastingplichtige vennootschappen in toenemende mate discrimineert ten opzichte van vennootschappen die een groep kunnen vormen. De discriminatie bevindt zich in de verliesverrekeningsmogelijkheden en deze vermindert naarmate het vennootschapsbelastingtarief lager wordt. Volgens Kok wordt hier een onjuiste vergelijking gemaakt. Relevant is de vergelijking van een onderneming die in een enkele vennootschap zit met een onderneming die verspreid is over meerdere vennootschappen. Met de roep voor behoud van de fiscale eenheid wordt volgens Vording de verticale verliesverrekening heilig verklaard terwijl de horizontale verliesverrekening langzamerhand wordt opgeheven door inperking van de achterwaartse en voorwaartse verliesverrekening.

Lammers wijst nog op de houdbaarheid van de vennootschapsbelasting in diens huidige vorm naar aanleiding van de digitaliserende economie. Afgevraagd moet worden hoe die ontwikkeling gaat ingrijpen op de huidige wet en of de wet toereikend is. Verder betwijfelt hij of geleidelijke tariefsverlaging mogelijk is door verdere verbreding van de grondslag, omdat die economisch veel overhoop haalt.

4. Afsluiting

Ten slotte dankt staatssecretaris Menno Snel alle aanwezigen hartelijk voor hun komst en constructieve bijdragen. Hij memoreert dat hij in de Tweede Kamer heeft aangegeven dat hij het belangrijk vindt dat bij de vormgeving van de nieuwe concernregeling de veelheid aan geluiden uit de maatschappij worden gehoord. Hij onderstreept daarom dat tijdens deze bijeenkomst de medewerkers van het ministerie niet aan het woord zijn geweest; zij waren hier vandaag om te luisteren. De staatssecretaris laat weten dat hij dat belangrijk vindt: de (fiscale) praktijk zal er uiteindelijk mee aan de slag moeten. Hij geeft aan dat met deze bijeenkomst het startsein is gegeven voor een nieuwe concernregeling. Voor het vervolgotraject schetst hij het volgende tijdspad:

- eerste helft 2019: keuzedocument internetconsultatie;
- medio 2019: hoofdlijnenbrief naar Tweede Kamer;
- medio 2020: concept-wetsvoorstel internetconsultatie;
- eerste kwartaal 2021: definitief wetsvoorstel naar Tweede Kamer.

Ten slotte benadrukt hij ook het belang van bijdragen in elke fase van dit traject om te komen tot een nieuwe concernregeling, waarbij inzichten, kennis en opinies van iedereen van harte welkom zijn!

¹ Verbonden aan EY.

² Student fiscaal recht Universiteit Leiden, stagiaire bij het Ministerie van Financiën ten tijde van de startbijeenkomst.

³ HvJ EU 22 februari 2018, nr. C-398/16 en C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110.

⁴ Brief van de staatssecretaris van 25 oktober 2017, Kamerstukken I 2017/18, 34323, F.

⁵ Brief van de staatssecretaris van 25 oktober 2017, Kamerstukken I 2017/18, 34323, F.

⁶ Kamerstukken II 2018/19, 34959, nr. 7, p. 12 en 20.

⁷ Voormalig raadsheer in de belastingkamer van de Hoge Raad der Nederlanden.

⁸ Tax Justice Nederland zou eveneens een pitch geven, maar kon door omstandigheden helaas niet aanwezig zijn.

⁹ Fiscalist en publicist.

¹⁰ Hoogleraar Universiteit Leiden.

¹¹ Werkzaam bij Register Belastingadviseurs.

¹² Werkzaam bij RPD Fiscaal BV | Minerva Tax Consultants, SRA Accountantskantoren en Delissen Martens advocaten belastingadviseurs mediation.

¹³ Hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam.

¹⁴ Hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam en werkzaam bij Lubbers, Boer & Douma.

¹⁵ Werkzaam bij VNO-NCW en MKB-Nederland.

¹⁶ Hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en werkzaam bij EY.

¹⁷ Hoogleraar fiscale economie aan de Universiteit van Amsterdam en wetenschappelijk adviseur van BDO Belastingadviseurs.

¹⁸ Journalist bij De Telegraaf.

¹⁹ Directeur Directe Belastingen van het Ministerie van Financiën.

²⁰ Werkzaam bij Loyens & Loeff en voorzitter Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

²¹ Ondernemer en voorzitter Stichting ONL voor Ondernemers.

²² Directeur-generaal Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën.

²³ Verbonden aan het Tax Knowledge Center van Meijburg & Co.

²⁴ HvJ EU 31 mei 2018, nr. C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366, *BNB* 2019/31, m.nt. S.C.W. Douma.