



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën

Ingediend op <https://www.internetconsultatie.nl/groepsregeling>

Amsterdam, 25 juli 2019

Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Nieuwe groepsregeling in de vennootschapsbelasting

Geachte dames en heren,

In de 'Eerste internetconsultatie nieuwe groepsregeling in de vennootschapsbelasting' wordt een viertal scenario's betreffende de toekomst van een groepsregeling in de vennootschapsbelasting voorgelegd. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) geeft graag haar visie op deze scenario's en de daaraan in het consultatiedocument gekoppelde vragen. De Orde benadrukt dat het maken van keuzes is voorbehouden aan de politiek. De Orde wil met de expertise van haar leden zorgen voor een afgewogen besluitvorming.

De Orde acht het verstandig dat ruim de tijd wordt genomen om tot een verantwoorde keuze over de toekomst van een groepsregeling te komen.

Naar het oordeel van de Orde, onder verwijzing naar het position paper van de Orde ten behoeve van de startbijeenkomst op 14 februari 2019, is het belangrijk een groepsregeling te handhaven in de Nederlandse vennootschapsbelasting. Dit komt namelijk de neutraliteit van het (vennootschaps)belastingstelsel zeer ten goede. De grensoverschrijdende fiscale eenheid (variant d) leidt tot de meeste neutraliteit, terwijl het afschaffen van het fiscale-eenhedenregime zonder daar een andere groepsregeling voor in de plaats te stellen, juist niet neutraal is.

Hieronder worden de vragen van het consultatiedocument behandeld, waarbij de volgorde van het consultatiedocument wordt aangehouden. Elk blok vragen over een van de scenario's gaat vooraf door een algemene opmerking over het betreffende scenario.

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

Het continueren van de huidige fiscale eenheid aangepast met spoedreparatiemaatregel heeft veel voordelen. Zo blijven de meeste voordelen van het consolidatieregime behouden (neutraliteit, één aangifte, geen transfer pricing problematiek binnen de fiscale eenheid, fiscale eenheid kan als reorganisatiefaciliteit worden ingezet) en zal ingrijpende overgangsproblematiek afwezig zijn. De in decennia opgebouwde jurisprudentie over de fiscale eenheid zal haar waarde behouden. Ook lijken alle EU-rechtelijke risico's voor zover deze nu zijn onderkend te zijn gerepareerd door de getroffen spoedmaatregelen. Maar mochten nieuwe EU-rechtelijke risico's toch opkomen, dan kan alsnog reparatie plaatsvinden door een eventueel strijdig element toe te voegen aan artikel 15 lid 16 Wet Vpb 1969.

De Orde wijst in dit verband nog op het volgende. Het probleem van de spoedreparatiemaatregelen betrof met name de toepassing op bestaande situaties zonder dat belastingplichtigen de tijd hadden om hun (groeps)structuur daarop aan te passen. De Orde is van mening dat bij toekomstige nieuwe toevoegingen aan het spoedreparatieregime dient te worden voorzien in een ruime eerbiedigende werking voor bestaande gevallen.

Een ander probleem met de spoedreparatiemaatregelen had te maken met de praktische (on)uitvoerbaarheid van de toepassing van artikel 131 Wet Vpb 1969 in voorkomende gevallen. Met de afschaffing van artikel 131 per 1 januari 2019 is dit bezwaar vervallen.

Indien wordt gekozen voor continuering van de spoedreparatiemaatregelen zou de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 op vordering-schuldverhoudingen binnen fiscale eenheid kunnen vervallen. Naar de mening van de Orde is hier EU-rechtelijk gezien geen aanleiding voor en dit zou de uitvoering van het spoedreparatieregime ten aanzien van artikel 10a Wet Vpb 1969 aanmerkelijk vereenvoudigen.

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?

De Orde acht dit risico alleszins aanvaardbaar. EU-rechtelijk gezien lijken deze risico's (toepassing per-elementbenadering bij artikel 8b en artikel 15b Wet Vpb 1969) beperkt.

Om het risico ten aanzien van artikel 15b Wet Vpb 1969 verder te beperken, kan worden overwogen een bepaling in de wet op de te nemen, op basis waarvan, kort gezegd, bij een succesvol beroep op de per-elementbenadering geen hogere renteaftrek kan worden verkregen dan in de situatie waarin de buitenlandse vennootschap (ten aanzien waarvan de per-elementbenadering wordt geclaimd) daadwerkelijk deel zou uitmaken van de fiscale eenheid. Het gevolg zou dan bijvoorbeeld zijn dat in een situatie waarin de belastingplichtige die de EBITDA van een buitenlandse dochtermaatschappij zou willen meetellen, de buitenlandse dochter ter zake van het betreffende element bij wetsfictie wordt geacht te zijn gevoegd, waardoor haar onderneming 'converteert' tot een vaste inrichting van de (Nederlandse) moedermaatschappij, waarvan de winsten op grond van

de objectvrijstelling van artikel 15e Wet Vpb 1969 uit de belastbare winst worden geëlimineerd en om die reden dan (nog steeds) niet meetellen bij de bepaling van de gecorrigeerde belastbare winst. Ook artikel 15b lid 4 Wet Vpb 1969 zal dan van toepassing zijn.

Indien de EU-rechtelijke risico's zich toch voordoen, kan ook worden overwogen de spoedreparatiemaatregelen op dat moment daartoe uit te breiden. Dat zou de aantrekkelijkheid van de fiscale eenheid uiteraard zeer verminderen, maar vergeleken met de varianten b (geen groepsregeling) en c (group relief-achtig systeem) is dit niet slechter. De hiervoor vermelde wetgevende oplossing heeft echter de voorkeur van de Orde.

De Orde wijst erop dat variant d (grensoverschrijdende fiscale eenheid) het eventuele (naar haar mening kleine) EU-rechtelijk risico niet kent.

b. Volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid

Naar de mening van de Orde zal er in de toekomst – in welke vorm dan ook – een groepsregeling moeten zijn in de vennootschapsbelasting. Zonder groepsregeling is de vennootschapsbelasting niet neutraal en zouden groepen commercieel onwenselijke structuren op dienen te zetten (alle activiteiten concentreren in één vennootschap of gebruikmaken van transparante samenwerkingsverbanden) om de nadelen van het ontbreken van een groepsregeling in meer of mindere mate te ondervangen. Het volledig afschaffen vergroot verder de administratieve lasten en is ook nadelig voor het vestigingsklimaat.

Vraag 2

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

Het inzetten van een eventuele opbrengst of het nemen van maatregelen om een budgettaire derving te dekken, is aan de politiek. De Orde heeft hier geen opvatting over. Overigens is op deze vraag geen goed antwoord te geven zonder dat er enige indicatie over de eventuele budgettaire opbrengst is. De Orde wijst er echter op dat, zoals ook tijdens de startbijeenkomst is opgemerkt, bij de raming van de budgettaire opbrengst rekening zal moeten worden gehouden met gedragseffecten. Het is niet te verwachten dat groepen de effectieve belastingverhoging die het gevolg is van het afschaffen van het fiscale-eenheidsregime, niet zullen proberen te voorkomen of minimaliseren door aanpassingen in hun (groeps)structuur.

c. Verlies- of winstoverdrachtregeling

De Orde wijst erop dat binnen de verlies- of winstoverdrachtsregelingen nog diverse variaties mogelijk zijn. Zo kunnen winsten of verliezen in zijn geheel overgedragen worden naar een andere belastingplichtige, beperkt worden overgedragen, naar rato van het (middellijke) aandelenbelang worden overgedragen, etc. Bovendien zal moeten worden nagedacht of een winst- of verliesoverdracht verplicht wordt voor alle concerns, of naar keuze kan plaatsvinden (zoals ook nu de fiscale eenheid een optie is). Indien sprake is van optionaliteit

en, als door belastingplichtige gekozen is voor het groepsregime, moet bijvoorbeeld nog de vraag worden beantwoord of jaarlijks een keuze kan worden gemaakt om wel of niet over te dragen, etc. Verder zal de samenloop met andere regelingen in de (vennootschaps)belastingwetgeving, zoals bijvoorbeeld de liquidatieverliesregeling, artikel 20a Wet Vpb 1969, de innovatiebox en verrekening van bronbelasting moeten worden onderzocht en beoordeeld.

Alvorens een afgewogen keuze gemaakt zou kunnen worden, zouden de voor- en nadelen van de mogelijke varianten moeten worden onderzocht en uiteengezet.

Indien wordt gekozen voor een systeem van verlies- of winstoverdracht kan dat gepaard gaan met een verlaging van de bezitseisen. Naar de mening van de Orde zou dan kunnen worden gedacht aan een bezitspercentage van (bijvoorbeeld) 25 procent.

Een belangrijk nadeel van de winst- of verliesoverdrachtssystematiek is het feit dat artikel 15b, zonder nadere wetgeving, moet worden toegepast per vennootschap. Een houdstervenootschap waarin de schulden van het concern zitten, heeft dan effectief geen renteaftrek. De Orde zou ervoor willen pleiten om belastingplichtigen in elk geval de mogelijkheid te geven (op verzoek) gebruik te maken van een regeling conform artikel 4 lid 1 onderdeel b van de ATAD 1 waarbij de EBITDA-regel op groepsniveau wordt toegepast.

Vraag 3

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

De Orde heeft zoals hiervoor aangegeven een voorkeur voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid of als minder alternatief handhaving van het huidige regime (incl. spoedreparatie). Echter, wanneer gekozen zou worden voor een systeem van enkel resultaatoverdracht, pleit de Orde voor een systeem van verliesoverdracht. Een systeem van verliesoverdracht past beter in de systematiek van de bestaande Nederlandse fiscale regelgeving.

Een eventueel argument dat een systeem van winstoverdracht EU-rechtelijk meer solide is, komt op de Orde (op zijn minst) prematuur over. Het consultatiedocument wijst in dit kader terecht op MEMO/19/1472. Dat in de zaak Oy AA (C-231/05) een grensoverschrijdende winstoverdracht werd afgewezen, lijkt enkel het gevolg van het feit dat er in die zaak geen sprake was van definitieve verliezen. Dat definitieve verliezen van een EU-dochter in mindering moeten komen op de winst van haar EU-moeder is inmiddels vaste jurisprudentie. In dit kader lijkt er geen wezenlijk verschil tussen het in aanmerking nemen van definitieve verliezen door i) 'import' van de definitieve verliezen in het jaar waarin de verliezen definitief worden en ii) 'export' van winsten in het jaar waarin de buitenlandse verliezen definitief worden. De 'import' of 'export' vindt vanzelfsprekend alleen voor Nederlandse doeleinden plaats en heeft geen doorwerking in het andere land. Indien gekozen zou worden voor een systeem van winstoverdracht roept dit bij finale verliezen onnodige complexiteit op. Indien bijvoorbeeld zou blijken dat de te 'exporteren' winsten van de binnenlandse vennootschap onvoldoende zijn om de buitenlandse verliezen te compenseren in het jaar waarin deze 'finaal' worden, dwingt

EU recht naar de mening van de Orde zelfs tot additionele maatregelen (buiten de huidige systematiek van de Wet Vpb 1969) om ervoor te zorgen dat het buitenlandse verlies verrekend kan worden (bijvoorbeeld saldering met winsten van eerdere jaren). De Orde wijst in dit verband ook naar HvJ 19 juni 2019, C-608/17, Skatteverket tegen Holmen AB en HvJ 19 juni 2019, C- C-607/17, Skatteverket tegen Memira Holding AB waar het HvJ de Zweedse group contribution ‘gewoon’ toetst aan de definitieve verliezen uitzondering.

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)? Zo ja, welke suggesties heeft u voor een aanvullende reorganisatiefaciliteit, rekening houdend met de gestelde randvoorwaarden voor een nieuwe groepsregeling?

Ten behoeve van de neutraliteit van het (vennootschaps)belastingstelsel is de Orde voorstander van (extra) interne-reorganisatiefaciliteiten. Als uitgangspunt zouden daarbij de mogelijkheden van het huidige fiscale-eenheidsregime – in combinatie met de daarin besloten liggende (antimisbruik)bepalingen op het terrein van de winstsplitsing en artikel 15ai Wet Vpb 1969 – kunnen gelden. Er worden dan geen eisen gesteld aan de aard van de vermogensbestanddelen, maar er wordt slechts gekeken of de gebruikmaking van de faciliteit een misbruik van de groepsregeling is, welk misbruik wordt verondersteld aanwezig te zijn indien de groep binnen een bepaalde periode na de overdracht van het vermogensbestanddeel, wordt verbroken.

Ten aanzien van een eventuele interne-reorganisatiefaciliteit kan wel worden vastgehouden aan de hoge bezitspercentages die thans bij de fiscale eenheid gelden.

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?

De Orde staat vanuit technisch opzicht vrij neutraal ten opzichte van deze keuze. Vanuit het bedrijfsleven bestaat mogelijk wel de voorkeur om er ter voorkoming van extra administratieve lasten uit te gaan van één aangifte en één aanslag. De Orde kan zich echter voorstellen dat het wellicht het eenvoudiger is om alle vennootschappen separaat aangifte te laten doen en separaat een aanslag te laten krijgen, zeker als het bezitspercentage om de verliesoverdracht te laten plaatsvinden substantieel omlaag gaat (zie hierboven).

Vraag 6

Verdient 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?

Indien de keuze valt op een systeem van verlies- (of winst-) overdracht al dan niet in combinatie met een uitgebreide interne-reorganisatiefaciliteit, dient het overdragen van een verlies of het gefaciliteerd overdragen van een vermogensbestanddeel op verzoek van de belastingplichtigen te geschieden. De Orde is geen voorstander van een systeem waarin bijvoorbeeld verliezen verplicht dienen te worden overgedragen. Ook meent de Orde dat een groepsregeling op elk moment van een boekjaar in zou moeten kunnen gaan of kunnen worden beëindigd.

Ook het huidige fiscale-eenheidsregime wordt slechts op verzoek toegepast. Hiertegen zijn geen bezwaren op het terrein van robuustheid, toekomstbestendigheid, EU-recht, budgettaire gevolgen, ondernemingsklimaat. De ervaringen met het huidige fiscale-eenheidsregime zijn op dit terrein goed en de Orde ziet weinig redenen hiervan af te gaan wijken.

d. Grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling

Dit systeem zou naar de mening van de Orde het meest neutrale systeem zijn. Een heel belangrijk voordeel van dit systeem is dat het huidige fiscale-eenheidsregime (zonder spoedrepatiematregelen) kan worden gecontinueerd.

Door de in de literatuur¹ voorgestelde vormgeving is het overigens niet de verwachting dat het grensoverschrijdende fiscale-eenheidsregime veel zal worden toegepast. Hierdoor hoeft ook niet te worden gevreesd voor een enorme toename van de complexiteit. Zoals De Vries in zijn noot in BNB 2018/91 aangeeft, zullen *'de technisch ingewikkeld ogende flankerende maatregelen (...) meebrengen dat straks in de fiscale praktijk nog slechts gebruik zal worden gemaakt van de huidige 'binnenlandse fiscale eenheid', waardoor die gecompliceerd ogende (grensoverschrijdende) maatregelen in de dagelijkse fiscale werkelijkheid achter de fiscale horizon verdwijnen.'*

Eventueel kan overwogen worden om ervaring op te doen bij de Oostenrijkse belastingautoriteiten, die reeds vele jaren de facto een grensoverschrijdend groepsregime kennen voor zowel EU als non-EU dochters (overigens zonder consolidatie). Onder het Oostenrijkse groepsregime zijn verliezen van een gevoegde buitenlandse dochtermaatschappij verrekenbaar met Oostenrijkse winsten, onder toepassing van een inhaalregeling. Binnen een Nederlandse context zou ervoor gekozen kunnen worden om in

¹ Q.W.J.C.H. Kok en R.J. de Vries, Blauwdruk voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, WFR 2018/37.

plaats hiervan de objectvrijstelling te hanteren. In dat geval zou via de systematiek van 15i Wet Vpb 1969 rekening kunnen worden gehouden met finale verliezen (ook in het kader van de huidige discussie omtrent de liquidatieverliesregeling).

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?

De Orde is van mening dat de scenario's in het consultatiedocument die een vorm van een groepsregeling in stand houden een goede basis vormen om een definitieve keuze op te baseren. Wel zullen de diverse varianten, met name van een verlies- of winstoverdrachtsysteem, meer in detail moeten worden uitgewerkt om een afgewogen keuze te kunnen maken.

Vraag 8

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

Deze vraag is niet te beantwoorden zonder inzicht te hebben in de verwachte budgettaire derving. Bovendien sluit de vraag niet goed aan bij de inleiding op het grensoverschrijdende fiscale-eenheidsregime in het consultatiedocument, waar slechts wordt gesproken over een structurele budgettaire derving *als er geen flankerende maatregelen worden getroffen*. Naar de mening van de Orde is het evident dat er flankerende maatregelen worden getroffen om een grensoverschrijdende fiscale eenheid goed in te bedden in de Nederlandse vennootschapsbelastingwetgeving.

De Orde wijst er in dit verband op dat in de literatuur is beschreven, zie het in het consultatiedocument aangehaalde artikel Q.W.J.C.H. Kok en R.J. de Vries, Blauwdruk voor een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, WFR 2018/37, dat een grensoverschrijdend fiscale-eenheidsregime zo kan worden vormgegeven dat dit niet ten koste gaat van de schatkist en ook niet tot de mismatches leidt die in het consultatiedocument aan de orde worden gesteld.

Anders gezegd, alle in het consultatiedocument genoemde belangrijke nadelen van een grensoverschrijdende fiscale eenheid, zijn in de wetenschap al onderkend en suggesties voor oplossingen zijn reeds aangedragen.

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?

Om een juiste afweging te kunnen maken zou het naar de mening van de Orde verder wenselijk zijn om bij elke variant:

- een impactanalyse ten aanzien van de uitvoering door de Belastingdienst en het bedrijfsleven op te nemen;
- de budgettaire consequenties van elke variant op te nemen;
- met name ten aanzien van optie c (verlies – of winstoverdracht) tot een meer concrete uitwerking te komen alvorens een keuze te maken.

In dat kader is het de Orde niet duidelijk op basis van welke argumenten het ‘stoplichten overzicht’ tot stand is gekomen. Zo zal het afschaffen van de fiscale eenheid een administratieve lasten verzwaring met zich brengen. Dat is niet terug te vinden in het overzicht. Daarnaast worden de administratieve lasten bij de grensoverschrijdende fiscale eenheid als negatief bestempeld, terwijl alle binnenlandse fiscale eenheden juist geen wijziging van hun administratieve lasten zullen zien optreden. Bij de overdracht van verliezen of winsten speelt door de zelfstandige belastingplicht ook een zwaardere administratieve last die niet terug is te vinden in het overzicht. Zo zijn er meer voorbeelden en hangt het ook nog eens af van hoe elke variant uiteindelijk zal worden uitgewerkt. In elk geval dient naar de mening van de Orde te worden voorkomen dat met het overzicht een te gesimplificeerd en vertekend beeld wordt gegeven op basis waarvan een goede besluitvorming niet mogelijk is.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



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