

Vergaderjaar 2015–2016

34 323

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met enkele aanpassingen inzake de fiscale eenheid (Wet aanpassing fiscale eenheid)

Nr. 12

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 12 september 2016

In de eerste termijn van uw Kamer in het plenaire debat over het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid op 6 september 2016 zijn enkele vragen van meer technische aard gesteld (Handelingen II 2015/16, nr. 107, debat over aanpassing fiscale eenheid). Ik heb uw Kamer toegezegd deze vragen schriftelijk te beantwoorden. De antwoorden op deze zes technische vragen treft u hierna aan op volgorde van de grootte van de Tweede Kamerfractie waartoe de vragensteller behoort.

1) De keuzemogelijkheid voor een fiscale eenheid

De heer Groot vraagt naar de mogelijkheden tot het minder vrijblijvend maken van de keuze voor een fiscale eenheid. Ik begrijp dat de heer Groot bij het minder vrijblijvend maken van de keuze voor een fiscale eenheid bijvoorbeeld denkt aan een systeem waarin alle Nederlandse dochters uit een concern verplicht in de fiscale eenheid moeten worden opgenomen. Bij de heer Groot is, mede naar aanleiding van een werkbezoek aan de Belastingdienst op 5 september 2016, de indruk ontstaan dat er in zijn woorden «geshopt wordt in fiscale eenheden».

Uit navraag is mij duidelijk geworden dat er tijdens het werkbezoek aan de Belastingdienst suggesties zijn gedaan ter versteviging van de positie van de Belastingdienst bij de invordering van belastingschulden bij faillerende vennootschappen die niet zijn gevoegd in een fiscale eenheid, maar wel hadden kunnen worden gevoegd. Naar mijn mening wordt met deze suggestie niet per se gepleit voor een verplichte voeging van alle Nederlandse concernvennootschappen in een fiscale eenheid. Vanuit uitvoeringsoogpunt is dat ook zeer bewerkelijk. Het vergt immers een continue toetsing door de Belastingdienst van ieder concern dat door middel van meer dan twee vennootschappen in Nederland actief is. De gedane suggestie komt dan ook in wezen neer op een introductie van de aansprakelijkheid van aandeelhouders voor de belastingschulden van een

vennootschap buiten de sfeer van de fiscale eenheid. Dit zou een verstrekkende uitbreiding behelzen van de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger en inbreuk maken op de zelfstandige belastingplicht van vennootschappen.

Daarnaast maak ik graag van de gelegenheid gebruik te benadrukken dat mijns inziens de fiscale eenheid al niet zo vrijblijvend is. Zo is de fiscale eenheid een «alles-of-niets-regime» dat naast voordelen ook nadelen kent. Te denken valt aan de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de belasting-schuld van de fiscale eenheid zoals geregeld in artikel 39 van de Invoeringswet 1990 (IW 1990) en aan het vervallen van het oorspronkelijke opgeofferde bedrag in de te voegen dochtermaatschappij. Verder kan het tariefopstapje binnen fiscale eenheid slechts eenmaal toegepast worden en kunnen investeringsfaciliteiten lager uitvallen. Door een verzoek om als fiscale eenheid aangemerkt te worden, kiest het concern ook bewust voor die kant van de medaille. Zo'n verzoek moet binnen drie maanden na het gewenste voegingstijdstip ingediend worden en kan derhalve niet met (verder) terugwerkende kracht worden gedaan.

Bovendien is het ook niet zo dat – als een belastingplichtige een faillissement ziet aankomen bij een dochtermaatschappij – een dochtermaatschappij uit de fiscale eenheid kan worden ontvoegd zodat de moedermaatschappij vervolgens niet meer zou opdraaien voor de belastingschulden die worden achtergelaten, dit in reactie op de hierover door de heer Groot gestelde vraag. Naar ik aanneem doelt de heer Groot hier op vennootschapsbelastingsschulden. Iedere maatschappij die deel uitmaakt van een fiscale eenheid – dus zowel de moedermaatschappij als elke dochtermaatschappij – is op grond van het hiervoor al genoemde artikel 39 van de IW 1990 hoofdelijk aansprakelijk voor de verschuldigde vennootschapsbelasting van de fiscale eenheid. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid vervalt niet op het moment van ontvoeging. De aansprakelijkheid betreft dus alle vennootschapsbelasting die verschuldigd is over de periode dat de betreffende maatschappij onderdeel was van die fiscale eenheid, ook als er daarna ontvoegd is. Voor de vennootschapsbelastingsschuld van een vennootschap die ontstaat in de periode dat die vennootschap zelfstandig belastingplichtig is bestaat in beginsel geen aansprakelijkheid bij andere vennootschappen van hetzelfde concern.

2) Dubbele verliesneming bij vorderingen

De heer Merkies merkt onder verwijzing naar een artikel van De Vries en Van Eijk op dat, ondanks de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel, dubbele verliesneming mogelijk blijft.¹ Ook de heer Van Vliet vraagt hiervoor aandacht. Hij doelt op de situatie van een fiscale eenheid tussen een in Nederland gevestigde moeder- en dochtermaatschappij, waarbij een niet in die fiscale eenheid gevoegde tweede dochtervennootschap een vordering heeft op de wél gevoegde dochtermaatschappij (hierna: de vordering buitenom binnen concern).

Er is voor gekozen om in het onderhavige wetsvoorstel alleen te regelen waartoe Nederland zich op basis van de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) genoodzaakt ziet. Gezien het belang van de fiscale eenheid voor met name het midden- en kleinbedrijf is ervoor gekozen de gevolgen van die uitspraak binnen de bestaande systematiek op te vangen, waardoor bestaande (reguliere) fiscale eenheden zo min mogelijk worden geraakt. Dat betekent enerzijds dat het regime voor

¹ R.J. de Vries en G.I. van Eijk, «De afwaardering van schuldvorderingen in de huidige en nieuwe fiscale-eenheidssystematiek», Weekblad Fiscaal Recht 2016/156.

reguliere fiscale eenheden niet wordt gewijzigd, tenzij het kabinet zich als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU daartoe direct genoodzaakt zag. Anderzijds wordt gepoogd met de introductie van Papillon- en zuster-fiscale eenheden voor die structuren geen fiscale voordelen te laten ontstaan die reguliere fiscale eenheden niet deelachtig kunnen zijn. Om die reden ligt het voor de hand de mogelijkheid van dubbele verliesnemering via een top- of tussenmaatschappij te voorkomen. Immers, binnen de reguliere fiscale eenheid gaat dat door de consolidatie automatisch, doordat onderlinge vorderingen en schulden tegen elkaar wegvallen. Voor de Papillon- en zuster-fiscale eenheid wordt daarom artikel 15ac, achtste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) voorgesteld.

De heren Merkies en Van Vliet vragen mij nu het aan dit wetsvoorstel ten grondslag liggende uitgangspunt om reguliere fiscale eenheden zo min mogelijk te raken, te verlaten. Ik ben er niet van overtuigd dat dat nodig is. Allereerst heb ik geen signalen dat er in grote mate gebruikgemaakt wordt van vorderingen buitenom binnen concern waarbij sprake is van verliesnemering bij zowel de fiscale eenheid (operationeel verlies) als bij de niet-gevoegde dochter (verlies op de vordering). Daarnaast wijs ik erop dat exact dezelfde mogelijkheid van dubbele verliesnemering kan optreden als de vordering niet door een Nederlandse concernvennootschap maar door een Nederlandse vennootschap buiten concern (een derde) wordt verstrekt. Ik ben van mening dat deze situatie niet verschilt van de situatie van een niet van de fiscale eenheid deel uitmakende concernvennootschap. Aanpak zou daarom de facto neerkomen op het helemaal niet meer toestaan van de afwaardering van vorderingen. Dat vind ik een te verstrekkend gevolg. Desalniettemin spreekt het voor zich dat ongewenst gebruik, ook op dit terrein, nauwlettend in de gaten wordt gehouden. Zoals gezegd, over concrete signalen beschik ik op dit moment in ieder geval niet.

Voorts vraagt de heer Van Vliet wat met de term «soortgelijke vermogensbestanddelen» in artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 wordt bedoeld. Het gaat hierbij om een vermogensbestanddeel dat «schuldvoorderingachtig» is. Het zuiver verhuren van onroerende zaken valt daar niet onder. De ruime formulering beoogt een open norm, zodat een vermogensbestanddeel dat «schuldvoorderingachtig» is daaronder valt.

3) Beëindiging fiscale eenheid bij ontvoeging zustermaatschappij

De heer Omtzigt vraagt waarom een zuster-fiscale eenheid wel eindigt als een – als moedermaatschappij aangewezen – zustermaatschappij wordt ontvoegd, terwijl bij het ontvoegen van een dochtermaatschappij uit een reguliere fiscale eenheid er geen beëindiging van de fiscale eenheid plaatsvindt.

Als een dochtermaatschappij wordt ontvoegd uit een reguliere fiscale eenheid blijft de fiscale eenheid inderdaad in stand ten aanzien van de andere van die fiscale eenheid deel uitmakende maatschappijen. De fiscale eenheid eindigt in dat geval alleen ten aanzien van de ontvoegde dochtermaatschappij. Dit geldt ook voor de situatie waarin één van de zustermaatschappijen uit een zuster-fiscale eenheid wordt ontvoegd en die ontvoegde zustermaatschappij niet de aangewezen moedermaatschappij is. Ook dan blijft de fiscale eenheid in stand ten aanzien van de andere van die fiscale eenheid deel uitmakende maatschappijen en eindigt de fiscale eenheid alleen ten aanzien van de ontvoegde zustermaatschappij. Indien echter de – als moedermaatschappij aangewezen – zustermaatschappij wordt ontvoegd, eindigt de gehele fiscale eenheid wel. Dit kan als volgt worden toegelicht.

Zowel in het bestaande fiscale-eenheidsregime, als bij de voorgestelde uitbreidingen voor de Papillon- en zuster-fiscale eenheid, is de (aangewezen) moedermaatschappij van de fiscale eenheid de belastingplichtige waaraan gedurende het bestaan van de fiscale eenheid de werkzaamheden en het vermogen van alle gevoegde dochtermaatschappijen worden toegerekend. Indien deze moedermaatschappij niet langer deel uitmaakt van de fiscale eenheid, eindigt logischerwijs de gehele fiscale eenheid ten aanzien van de met die maatschappij gevoegde dochtermaatschappijen altijd. De werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappijen worden vanaf dat moment immers niet langer aan die vennootschap toegerekend. De betreffende dochtermaatschappijen gaan vervolgens zelfstandig aangifte doen of worden gevoegd in een fiscale eenheid waarvan de voormalige moedermaatschappij geen deel uitmaakt. Overigens maakt de beëindiging van de gehele fiscale eenheid bij het ontvoegen van de (aangewezen) moedermaatschappij het ook mogelijk om de verliezen van de fiscale eenheid, die op naam van de (aangewezen) moedermaatschappij staan maar zijn ontstaan bij de (dochter)maatschappijen, mee te geven aan die (dochter)maatschappijen. Zonder beëindiging van de fiscale eenheid ten aanzien van de (dochter)maatschappijen zou dit niet mogelijk zijn.

4) Aftrek ter voorkoming van dubbele belasting

De heer Van Vliet heeft aandacht gevraagd voor de reikwijdte van artikel 15ac, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Deze bepaling is gericht tegen een structuur waarbij – kort gezegd – sprake is van een fiscale eenheid tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij en waarbij die dochtermaatschappij een vaste inrichting in het buitenland heeft. De winst van de fiscale eenheid bevat ook de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst. Op die manier eigent Nederland zich te veel winst toe, en daarom zal Nederland voor de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst moeten terugtreden om zo dubbele heffing te voorkomen. In een specifieke situatie kan – zonder genoemd artikel 15ac, vijfde lid, – een fiscaal voordeel worden behaald. Het gaat om de situatie dat binnen fiscale eenheid door de moedermaatschappij een lening wordt verstrekt aan de dochtermaatschappij. De uit deze lening voortvloeiende schuld is toerekenbaar aan de buitenlandse vaste inrichting. Bij het bepalen van de aan de vaste inrichting toerekenbare winst in het buitenland komt die rente in mindering op de belastbare winst. Bij de bepaling van de winst van de fiscale eenheid was de rente fiscaal echter niet zichtbaar, waardoor hiermee bij de berekening van de omvang van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting geen rekening werd gehouden. Hierdoor werd in Nederland meer winst van de vaste inrichting vrijgesteld dan dat er in het buitenland werd belast. Om dit te voorkomen, wordt ingevolge genoemd artikel 15ac, vijfde lid, bij de berekening van de omvang van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting toch rekening gehouden met de rentelasten.

Eerder dit jaar heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bij de berekening van de winst waarvoor aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend onder sommige belastingverdragen, geen rekening wordt gehouden met intern betaalde royalty's.² De heer Van Vliet vraagt of het daarom geen aanbeveling verdient om de reikwijdte van genoemd artikel 15ac, vijfde lid, uit te breiden naar alle interne gebruiksvergoedingen binnen een fiscale eenheid zodat deze bepaling ook gaat gelden voor bijvoorbeeld interne huur- en royaltybetalingen.

² HR 3 juni 2016, nr. 14/05100, ECLI:NL:HR:2016:1031.

Ondanks dat deze problematiek eigenlijk buiten de orde van het onderhavige wetsvoorstel valt, begrijp ik dat de heer Van Vliet aandacht vraagt voor dit arrest. Mismatches bij vaste inrichtingen, zoals hier het geval, zijn onderwerp van verdere studie binnen OESO-verband en door de Europese Commissie. Voorts is de reikwijdte van dit arrest nog niet duidelijk. Zo zal bijvoorbeeld moeten worden gezien of dit arrest ook gevolgen heeft voor situaties waarin er wel sprake is van een vaste inrichting, maar niet van een fiscale eenheid. Deze problematiek heeft dus zeker mijn aandacht. Zodra meer duidelijk is, zal ik uw Kamer hierover nader berichten.

5) Deelnemingsvrijstelling

De heer Van Vliet vraagt naar een reactie op de naar zijn mening overkill van artikel 13, zeventiende lid, van de Wet Vpb 1969. De heer Van Vliet wijst daarbij naar een casus waarin aandelen worden gehouden in een buitenlandse vennootschap die buitenlands onroerend goed houdt. Hoewel de vraag van de heer Van Vliet geen betrekking heeft op het onderhavige wetsvoorstel, heb ik tijdens het plenaire debat op 6 september 2016 toegezegd ook deze vraag te beantwoorden.

Voor de vraag of de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, moet in deze casus eerst worden bepaald of de buitenlandse vennootschap kwalificeert als beleggingsdeelneming of niet. Is sprake van een beleggingsdeelneming dan is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing, tenzij er sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming. Er kan sprake zijn van een kwalificerende beleggingsdeelneming indien het onroerend goed op grond van artikel 13, twaalfde lid, van de Wet Vpb 1969 niet als vrije belegging wordt aangemerkt. In dat geval is op deze kwalificerende beleggingsdeelneming in beginsel de deelnemingsvrijstelling van toepassing. Daarna dient dan beoordeeld te worden of artikel 13, zeventiende lid, van de Wet Vpb 1969 van toepassing is. Artikel 13, zeventiende lid, van de Wet Vpb 1969 vloeit voort uit de wijzigingen van de Moeder-dochterrichtlijn 2015, hetgeen afspraken zijn die Nederland gemaakt heeft.³ Om aan de antimismatchbepaling uit de Moeder-dochterrichtlijn uitvoering te geven is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing op ontvangen vergoedingen en betalingen uit hoofde van een deelneming voor zover deze vergoedingen of betalingen bij het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden rechtens dan wel in feite direct of indirect aftrekbaar zijn voor de winstbelasting. Daarbij is uitgegaan van een vergoeding die naar haar aard aftrekbaar is. Richtlijn 2014/86/EU⁴ spreekt niet over feitelijke aftrekbaarheid. Aangezien in de geschetste casus de dividenduitkeringen aftrekbaar zijn, is de deelnemingsvrijstelling dus niet van toepassing. Van overkill is mijns inziens geen sprake.

6) Consequenties voor de btw

De heer Van Vliet vraagt of ik verwacht dat de discussies over de grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting ook wel eens consequenties kunnen hebben voor de praktijk van artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968).

De definities voor belastingplichtige in de vennootschapsbelasting en de btw verschillen sterk van elkaar. Ook het begrip fiscale eenheid voor de btw zoals dat in Nederland is opgenomen in artikel 7, vierde lid, van de

³ Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 (Kamerstuk 34 306).

⁴ Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2014, L 219).

Wet OB 1968, is heel anders dan dat voor de vennootschapsbelasting. Het bestaan van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting heeft als zodanig dan ook geen gevolgen voor de btw.

De fiscale eenheid voor de btw in artikel 7, vierde lid, van de Wet OB 1968 is gebaseerd op artikel 11 van de Btw-richtlijn⁵ die het lidstaten toestaat om personen die binnen een lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aan te merken. De meeste lidstaten van de Europese Unie (EU) hebben net als Nederland van deze facultatieve bepaling gebruikgemaakt. Voor de btw kunnen bijvoorbeeld twee in Nederland gevestigde zustervennootschappen die een gezamenlijke buitenlandse moedervenootschap hebben in beginsel een fiscale eenheid voor de btw aangaan, mits zij juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. In beginsel zouden ook een Nederlandse moeder-vennootschap en een Nederlandse kleindochtervennootschap in een Papillonstructuur (derhalve met tussen de betreffende vennootschappen een in een ander land gevestigde vennootschap) tezamen kunnen voldoen aan de btw-voorwaarden voor een fiscale eenheid.

Mede naar aanleiding van recente arresten van het HvJ EU loopt tussen de lidstaten van de EU en de Europese Commissie een discussie over de fiscale eenheid voor de btw in het algemeen, waarbij ook specifiek de vraag aan de orde komt of die fiscale eenheid al dan niet beperkt is tot ondernemers en vaste inrichtingen van ondernemingen binnen de landsgrenzen. Deze discussie zal naar verwachting niet op korte termijn worden afgerond. Overigens geldt voor de vennootschapsbelasting het arrest X Holding⁶ op grond waarvan een grensoverschrijdende fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting niet hoeft te worden toegestaan.

Omdat de definities van belastingplichtige en fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en de btw zeer van elkaar verschillen, ben ik van mening dat de discussies over de grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting als zodanig geen consequenties zullen hebben voor de praktijk van de fiscale eenheid voor de btw.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

⁵ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

⁶ HvJ EU 25 februari 2010, nr. C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89.