

Vergaderjaar 2017–2018

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. 20

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 25 oktober 2017

In het verleden heb ik uw Kamer toegezegd dat zodra de noodzaak of wenselijkheid tot aanpassing van het huidige regime inzake de fiscale eenheid in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) als gevolg van de zogenoemde per-elementbenadering voldoende duidelijk is, ik uw Kamer hierover zo spoedig mogelijk zou informeren.¹ Met deze brief doe ik die toezegging gestand.

Op 25 oktober 2017 heeft advocaat-generaal (A-G) Campos Sánchez-Bordona van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) in twee zaken over de verenigbaarheid van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime in de Wet Vpb 1969 met de uit het EU-recht voortvloeiende vrijheid van vestiging conclusie genomen. Het kabinet is verheugd dat de A-G in de zaak betreffende de weigering van de aftrek van een valutaverlies² een voor Nederland positieve conclusie heeft genomen. Gezien de inhoud van de conclusie in de zaak betreffende de weigering van de aftrek van rente vanwege de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969³ bestaat er echter een risico dat de daarop betrekking hebbende uitspraak van het HvJ EU voor Nederland negatief uitpakt. Niets doen of het in buitenlandse situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid is dan geen reële optie. Een negatieve uitspraak in deze zaak zal naar verwachting tot gevolg hebben dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt, waarbij de structurele derving zou kunnen oplopen

¹ Zie bijvoorbeeld Handelingen II 2014/15, nr. 109, item 25, blz. 13, en Kamerstuk 34 323, nr. 9, blz. 3.

² Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/06, Zaak C-399/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X NV tegen Staatssecretaris van Financiën.

³ Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/05, Zaak C-398/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X BV tegen Staatssecretaris van Financiën.

tot enkele honderden miljoenen euro's per jaar. Voor nu nog openstaande belastingaanslagen over het verleden kan de incidentele derving in het slechtste geval oplopen tot ongeveer 400 miljoen euro's. Deze incidentele derving is bij een negatieve uitspraak niet te voorkomen omdat de wetgeving met spoedreparatiemaatregelen niet tot een datum vóór de publicatie van de aankondiging daarvan kan terugwerken. De gevolgen voor de toekomst kunnen nog wel worden beperkt. Om die reden acht het kabinet het geboden nu al aan te kondigen op welke wijze in spoedreparatiemaatregelen zal worden voorzien als het HvJ EU de voor Nederland negatieve conclusie in deze zaak zou volgen. De in deze brief (en de bijlage) verwoorde spoedreparatiemaatregelen kunnen zo spoedig mogelijk na de uitspraak van het HvJ EU als voorstel van wet ter behandeling worden aangeboden aan de Tweede Kamer, mocht de uitspraak in deze zaak daartoe aanleiding geven. In dat voorstel van wet zal worden geregeld dat die spoedreparatiemaatregelen ingaan met terugwerkende kracht tot en met het moment van publicatie van deze brief (inclusief bijlage) en het persbericht daarover, te weten woensdag 25 oktober 2017, 11:00 uur.

In deze brief wordt eerst ingegaan op de achtergrond van de onderhavige kwestie, gevolgd door een korte weergave van de inhoud van de spoedreparatiemaatregelen, mocht het HvJ EU de voor Nederland negatieve conclusie van de A-G in één of beide zaken volgen. Een uitgebreide beschrijving van hoe die spoedreparatiemaatregelen er zullen uitzien, is opgenomen in de bijlage bij deze brief.

Achtergrond

Op 8 juli 2016 heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU over de verenigbaarheid van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime in de Wet Vpb 1969 met de uit het EU-recht voortvloeiende vrijheid van vestiging.⁴ Het gaat om twee afzonderlijke zaken met een gemeenschappelijke kernvraag: kunnen belastingplichtigen ondanks dat zij geen fiscale eenheid kunnen aangaan met hun buitenlandse dochters, wel in aanmerking komen voor de voordelen van afzonderlijke elementen van het fiscale-eenheidsregime alsof wel een fiscale eenheid met die buitenlandse dochters is aangegaan (de zogenoemde per-element-benadering)?

De eerste zaak betreft de weigering van de aftrek van rente vanwege de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969.⁵ De tweede zaak betreft de weigering van de aftrek van een valutaverlies.⁶ Deze prejudiciële vragen zijn mede opgekomen naar aanleiding van het HvJ EU-arrest Groupe Steria⁷, waarbij het HvJ EU heeft geoordeeld dat het Franse fiscale-eenheidsregime (op een onderdeel) niet verenigbaar is met het EU-recht.

Indien het HvJ EU conform de conclusie van de A-G in eerstgenoemde zaak de belastingplichtige in het gelijk stelt, moet mogelijk bij vele belastingplichtigen alsnog renteaftrek worden toegestaan (vanwege het

⁴ HR 8 juli 2016, nr. 15/00878, ECLI:NL:HR:2016:1351 (valutaverlies op deelneming), respectievelijk HR 8 juli 2016, nr. 15/00194, ECLI:NL:HR:2016:1350 (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

⁵ Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/05, Zaak C-398/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X BV tegen Staatssecretaris van Financiën.

⁶ Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/06, Zaak C-399/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X NV tegen Staatssecretaris van Financiën.

⁷ HvJ EU 2 september 2015, C-386/14, Groupe Steria, ECLI:EU:C:2015:524.

buiten toepassing laten van artikel 10a van de Wet Vpb 1969). Deze vorm van «cherry-picking» (het zich uitsluitend beroepen op bepaalde voordelen van het fiscale-eenheidsregime) kan zeer grote budgettaire gevolgen hebben.

Ook andere regelingen in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting kunnen onder druk komen te staan indien de per-elementbenadering zou worden geaccepteerd door het HvJ EU. Indien de per-elementbenadering wordt geaccepteerd door het HvJ EU, kan een belastingplichtige namelijk bij elke bepaling die in de Wet Vpb 1969 of in de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) staat bekijken of er een voordeel zou zijn als (in een hypothetisch geval) de buitenlandse dochter gevoegd zou kunnen worden in een fiscale eenheid. Indien dit het geval zou zijn, kan de belastingplichtige zich op het standpunt stellen dat hem dit voordeel niet onthouden mag worden. Het is vervolgens de vraag of er voor die betreffende inbreuk op het recht op vrije vestiging een EU-rechtelijke rechtvaardigingsgrond is voor het weigeren van het voordeel.

Inhoud spoedreparatiemaatregelen

De huidige regeling voor de fiscale eenheid is opgenomen in de Wet Vpb 1969 en het Besluit fiscale eenheid 2003. Uitgangspunt bij de huidige regeling is, globaal gezegd, dat een in Nederland gevestigde moedervervennootschap die onmiddellijk de aandelen houdt in een in Nederland gevestigde dochtervennootschap, onder omstandigheden met die dochtervennootschap een fiscale eenheid kan vormen.⁸ Houdt de moedervervennootschap ook de aandelen in een andere niet in Nederland gevestigde dochtervennootschap (zonder vaste inrichting in Nederland), dan kan die dochtervennootschap niet tot de fiscale eenheid met de moedermaatschappij gaan behoren.

Het gevolg van het vormen van een fiscale eenheid is onder andere dat verliezen en winsten met elkaar kunnen worden verrekend en – vanwege de fiscale consolidatie – dat transacties binnen fiscale eenheid niet zichtbaar zijn waarbij het mogelijk is tussen verschillende gevoegde lichamen fiscaal geruisloos te schuiven met vermogensbestanddelen. Daarnaast vindt vanwege de consolidatie binnen een fiscale eenheid de toepassing van een aantal regelingen in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting op een andere wijze plaats dan wanneer er geen sprake zou zijn van een fiscale eenheid. In bepaalde gevallen leidt de samenloop tussen de fiscale eenheid en deze regelingen op onderdelen tot een gunstigere fiscale behandeling dan wanneer er geen fiscale eenheid zou zijn. Een voorbeeld daarvan is de genoemde verrekening van verliezen en winsten. Het HvJ EU heeft in de zaak X Holding⁹ geoordeeld dat een in Nederland gevestigde moedervervennootschap vanwege de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en het risico op dubbele verliesnemingen niet gehouden is om verliezen van een in een andere EU-lidstaat gevestigde dochtervennootschap in aanmerking te nemen. Hoewel de fiscale eenheid dus op dit punt niet in strijd komt met het EU-recht, bestaat, mede gezien de conclusie van de A-G van 25 oktober 2017, de kans dat het HvJ EU oordeelt dat er met betrekking tot andere onderdelen («elementen») – in casu artikel 10a van de Wet Vpb 1969 – wel sprake is van strijdigheid met het EU-recht. Niets doen of het in buitenlandse situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid is dan geen reële optie. Indien het regime van de fiscale eenheid (inclusief daarmee samenhangende wet- en regelgeving) naar aanleiding van dat oordeel

⁸ Hierbij wordt bijvoorbeeld geabstraheerd van situaties met een top- of tussenmaatschappij.

⁹ HvJ EU 25 februari 2010, zaak C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89.

niet wordt aangepast (of wel wordt aangepast in die zin dat de voordelen van de fiscale eenheid in buitenlandse gevallen aan belastingplichtigen worden toegekend), zou daarvan het gevolg zijn dat bepaalde elementen van de fiscale eenheid – die vanwege de consolidatie leiden tot een gunstigere behandeling van een volstrekt binnenlandse situatie – resulteren in eenzelfde gunstige behandeling in vergelijkbare EU-situaties. Dat zou tot gevolg hebben dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt, waarbij de structurele derving zou kunnen oplopen tot enkele honderden miljoenen euro's per jaar. Het voorgaande 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. Om die reden kan het kabinet, mocht het HvJ EU de voor Nederland negatieve conclusie van de A-G in deze zaak volgen, niet anders dan concluderen dat ook na de uitspraak van het HvJ EU de voordelen in EU-situaties moeten worden onthouden. Juridisch is dat dan alleen mogelijk door in binnenlandse verhoudingen «strenger» te worden. De wetgeving zal daarom, indien de per-elementbenadering door het HvJ EU zou worden geaccepteerd, door middel van de spoedreparatiemaatregelen zodanig worden aangepast dat in ieder geval de waarschijnlijk meest kwetsbare elementen van de fiscale eenheid in een binnenlandse situatie niet langer leiden tot een meer gunstige behandeling dan in een vergelijkbare EU-situatie. Het kabinet ziet het in buitenlandse situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid om bovengenoemde redenen niet als een reële optie. Tegelijkertijd is het kabinet zich ervan bewust dat met de gekozen spoedreparatiemaatregelen bestaande fiscale eenheden kunnen worden geraakt. Alles afwegende is de keuze voor de onderhavige spoedreparatiemaatregelen echter de enige reële optie om dezelfde behandeling voor binnenlandse en buitenlandse situaties te bewerkstelligen.

Dat wil onder andere zeggen dat enkele regelingen in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting moeten worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid is. Kort gezegd wordt daarbij geregeld dat de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage (artikel 10a van de Wet Vpb 1969), de deelnemingsvrijstelling (artikel 13, negende tot en met vijftiende lid, alsmede zeventiende lid, van de Wet Vpb 1969), de renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente (artikel 13l van de Wet Vpb 1969) en de verliesverrekening bij wijziging van het belang (artikel 20a van de Wet Vpb 1969) moeten worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid (in de zin van artikel 15 van de Wet Vpb 1969). Met deze spoedreparatiemaatregel wordt bereikt dat een fiscale eenheid in binnenlandse verhoudingen op dezelfde wijze wordt behandeld als een vergelijkbare EU-situatie. Het gevolg daarvan is dat voor de toepassing van de genoemde regelingen de consolidatie die de fiscale eenheid tot gevolg heeft achterwege blijft. Deze regelingen moeten dus worden toegepast als waren de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig.

Ook voor de afdrachtvermindering voor dooruitdelingen in de Wet op de dividendbelasting 1965 (artikel 11) wordt geregeld dat deze moet worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid (in de zin van artikel 15 van de Wet Vpb 1969).

Voor een uitgebreide beschrijving van de wijze waarop die spoedreparatiemaatregelen er uit zullen zien, mocht het HvJ EU de voor Nederland negatieve conclusie van de A-G in deze zaak volgen, wordt verwezen naar de bijlage bij deze brief.

Tot besluit

De onderhavige spoedreparatiemaatregelen voorkomen op dit moment voor de toekomst de meest acute budgettaire problemen en zien op de waarschijnlijk meest kwetsbare elementen van de fiscale-eenheidsregeling. Het Europeesrechtelijke risico voor de overige elementen wordt daarmee niet volledig weggenomen. Binnen afzienbare termijn zullen de spoedreparatiemaatregelen moeten worden opgevolgd door een concernregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is. Over de vormgeving en het moment van invoering van die definitieve oplossing zal, mede met het oog op een goed fiscaal onderningsklimaat, ook overleg met het bedrijfsleven plaatsvinden. Dat neemt niet weg dat ontwikkelingen in de praktijk ertoe zouden kunnen leiden dat voortijdig nadere (reparatie)maatregelen moeten worden getroffen.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

Bijlage

Deze bijlage bevat een uitgebreide beschrijving van hoe de in de brief genoemde spoedreparatiemaatregelen als gevolg van de zogenoemde per-elementbenadering er uit zullen zien, mocht het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) de voor Nederland negatieve conclusie van de advocaat-generaal in de zaak betreffende de weigering van de aftrek van rente vanwege de toepassing van de renteaftrekbepanking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969¹⁰ volgen.

Spoedreparatiemaatregelen

1. Toepassing als ware er geen fiscale eenheid

Op basis van deze spoedreparatiemaatregel worden enkele regelingen in de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Die maatregel leidt ertoe dat binnenlandse en buitenlandse gevallen vanuit EU-rechtelijk perspectief op dezelfde wijze worden behandeld door het in binnenlandse gevallen toepassen van deze regelingen als ware er geen fiscale eenheid.

1.1. Vennootschapsbelasting

Meer concreet houdt deze spoedreparatiemaatregel in dat de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende lid, alsmede zeventiende lid, 13I en 20a van de Wet Vpb 1969 worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet Vpb 1969.

Hierbij gaat het derhalve om de toepassing van de renteaftrekbepanking ter voorkoming van winstdrainage (artikel 10a van de Wet Vpb 1969), de deelnemingsvrijstelling (artikel 13, negende tot en met vijftiende lid, alsmede zeventiende lid, van de Wet Vpb 1969), de renteaftrekbepanking bovenmatige deelnemingsrente (artikel 13I van de Wet Vpb 1969) en de verliesverrekening bij wijziging van het belang (artikel 20a van de Wet Vpb 1969).

Met deze spoedreparatiemaatregel wordt bereikt dat een fiscale eenheid in binnenlandse verhoudingen vanuit EU-rechtelijk perspectief op dezelfde wijze wordt behandeld als een vergelijkbare EU-situatie. Het gevolg daarvan is dat voor de toepassing van de genoemde regelingen de consolidatie die de fiscale eenheid tot gevolg heeft achterwege blijft. Deze regelingen moeten dus worden toegepast als waren de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig. In het onderstaande voorbeeld is beschreven hoe dit uitwerkt bij de toepassing van de renteaftrekbepanking ter voorkoming van winstdrainage (artikel 10a van de Wet Vpb 1969).

Voorbeeld

Fiscale eenheid A bestaat uit een moedermaatschappij (B) en een dochtermaatschappij (C). Buiten Nederland is een met B en C verbonden lichaam (D) gevestigd. D verstrekt een lening van € 100 tegen een jaarlijkse rente van 5% aan B, die op haar beurt dit bedrag als kapitaal in C stort.

¹⁰ Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/05, Zaak C-398/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X BV tegen Staatssecretaris van Financiën.

Op grond van artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 is deze kapitaalstorting – vanwege de consolidatie binnen fiscale eenheid – in beginsel niet zichtbaar, zodat artikel 10a van de Wet Vpb 1969 zonder nadere maatregelen geen toepassing vindt. Op basis van de onderhavige spoedreparatiemaatregel moet artikel 10a van de Wet Vpb 1969 echter worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. Daardoor wordt de kapitaalstorting van € 100 door B in C weer zichtbaar en wordt op grond van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 de jaarlijkse rente van € 5 ter zake van de schuld van € 100 aan verbonden lichaam D in aftrek beperkt aangezien deze verband houdt met een kapitaalstorting in een verbonden lichaam (C). De rente van € 5 zal daarom bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid niet in aftrek komen, tenzij B slaagt in het leveren van het op grond van artikel 10a, derde lid, van de Wet Vpb 1969 vereiste tegenbewijs.

1.2. Dividendbelasting

Om ervoor te zorgen dat de regels betreffende de afdrachtvermindering voor dooruitdelingen worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet Vpb 1969 zal door deze spoedreparatiemaatregel het vierde lid van artikel 11 van de Wet op de dividendbelasting 1965 vervallen.

2. Inwerkingtreding met terugwerkende kracht

Voornoemde spoedreparatiemaatregelen treden onder toepassing van artikel 12 van de Wet raadgevend referendum in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de wet met daarin die spoedreparatiemaatregelen wordt geplaatst en die wet werkt terug tot en met woensdag 25 oktober 2017, 11:00 uur.

Die terugwerkende kracht is noodzakelijk. Het niet repareren met terugwerkende kracht vanaf het moment van publicatie van deze brief met bijlage zal ervoor zorgen dat de schatkist kwetsbaar blijft. Tussen het moment van de conclusie van de advocaat-generaal en het wachten met repareren tot de definitieve uitspraak van het HvJ EU ontstaan mogelijkheden tot het creëren van allerlei situaties waarmee een fiscaal voordeel behaald kan worden. Dit geldt in het bijzonder voor het aangaan van leningen, die zonder fiscale eenheid onder de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 vallen. Door deze gedragseffecten kan het budgettaire effect nog groter worden indien gewacht wordt met repareren.