

Vergaderjaar 2018–2019

34 959

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met enkele spoedreparaties inzake de fiscale eenheid (Wet spoedreparatie fiscale eenheid)

C

VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG

Vastgesteld 22 maart 2019

In haar vergadering van 5 maart 2019 heeft de vaste commissie voor Financiën¹ besloten (alsnog) in schriftelijk overleg te treden met de regering inzake het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid (34 959). De leden van de vaste commissie voor Financiën hebben kennisgenomen van dit wetsvoorstel. In dit kader hebben de leden van de **CDA**-fractie de Staatssecretaris van Financiën op 14 maart 2019 een aantal vragen gesteld.

De Staatssecretaris heeft op 22 maart 2019 gereageerd.

De commissie brengt bijgaand verslag uit van het gevoerde schriftelijk overleg.

De griffier van de vaste commissie voor Financiën,
Van Dooren

¹ Samenstelling:

Nagel (50PLUS), Ten Hoeve (OSF), Knip (VVD) (*voorzitter*), Backer (D66), Ester (CU), Postema (PvdA), Sent (PvdA), Van Strien (PVV), Kok (PVV), Bruijn (VVD), Vac. (PVV), Van Apeldoorn (SP), N.J.J. van Kesteren (CDA), Knapen (CDA), Köhler (SP), Van Rij (CDA) (*vice-voorzitter*), Rinnooy Kan (D66), Schalk (SGP), Van de Ven (VVD), vac. (PvdA), Reuten (SP), Wever (VVD), Vac. (PvdD), Binnema (GL), Gout-van Sinderen (D66).

BRIEF VAN DE VOORZITTER VAN DE VASTE COMMISSIE VOOR FINANCIËN

Aan de Staatssecretaris van Financiën

Den Haag, 14 maart 2019

In haar vergadering van 5 maart 2019 heeft de vaste commissie voor Financiën besloten in schriftelijk overleg te treden met de regering inzake het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid (34 959). De leden van de vaste commissie voor Financiën hebben met belangstelling kennisgenomen van dit wetsontwerp. In dit kader wensen de leden van de **CDA**-fractie de volgende vragen aan u voor te leggen.

Vragen en opmerkingen van de leden van de CDA-fractie

Terugwerkende kracht

1. Het wetsvoorstel kent maatregelen waaraan terugwerkende kracht is verbonden. De vraag of in algemene zin aan belastende maatregelen al dan niet terugwerkende kracht mag worden verleend, is meerdere malen aan de orde geweest in het gemeen overleg tussen regering en parlement. Zo heeft de Staatssecretaris van Financiën (Vermeend) in 1996 een notitie over dit onderwerp aan de Tweede Kamer gestuurd². De voorwaarden waaronder terugwerkende kracht gerechtvaardigd is, zijn mede naar aanleiding van de discussie met de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer³ nog eens aangescherpt in een brief van 25 juni 1997⁴. Uitdrukkelijk heeft de Staatssecretaris van Financiën bevestigd dat bij het opstellen van toekomstige fiscale regelgeving dit beleid tot richtsnoer zal worden genomen. Bij brief van 7 december 2009 is deze bevestiging nogmaals herhaald richting de Eerste Kamer⁵. Voorts is dit beoordelingskader neergelegd in de door de Minister-President vastgestelde Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar 5.62). Uitgangspunt is dat aan «belastingmaatregelen die een verzwarende van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht mag worden gegeven tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. In ieder geval kan echter geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn.⁶» Het afgesproken beoordelingskader stelt dat aanmerkelijke aankondigingseffecten gelden als een bijzondere omstandigheid die een terugwerkende kracht van een bezwarende fiscale maatregel kunnen rechtvaardigen⁷. Het gaat daarbij om anticiperend gedrag van belastingplichtigen dat een aanmerkelijk aanslag pleegt op de schatkist. Nu de Hoge Raad pas in zijn arrest van 19 oktober 2018⁸ een oordeel heeft gegeven over de situatie waarin het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid voorziet, is de stelling dat reeds vóór dat moment sprake kan zijn van aanmerkelijke aankondigingseffecten niet goed houdbaar. Zeker nu de advocaat-generaal in zijn conclusie van 8 juni 2018⁹ nog het tegendeel had betoogd, was tot 19 oktober

² Kamerstukken II 1996–1997, 25 212, nr. 1.

³ Kamerstukken II 1996–1997, 25 212, nr. 3.

⁴ Kamerstukken II 1996–1997, 25 212, nr. 2.

⁵ Kamerstukken I 2009–2010, 25 212, A.

⁶ Kamerstukken II 1994–1995, 24 172, A, p. 1.

⁷ Kamerstukken II 1996–1997, 25 212, nr. 2.

⁸ ECLI:NL:HR:2018:1968.

⁹ ECLI:NL:PHR:2018:624.

2018 onduidelijk of er überhaupt sprake was van een lek in het fiscale systeem dat door een spoedreparatie zou moeten worden gerepareerd. Onderschrijft de regering het standpunt dat de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel niet kan worden gestoeld op de vrees voor aanmerkelijke aankondigingseffecten? Zo niet, waarom niet?

2. Het afgesproken beoordelingskader stelt dat naast aanmerkelijke aankondigingseffecten ook een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening kan gelden als bijzondere omstandigheid die een terugwerkende kracht van een bezwarende fiscale maatregel kunnen rechtvaardigen. Daarbij kunnen louter budgettaire overwegingen niet worden aanvaard als bijzondere omstandigheid op grond waarvan terugwerkende kracht is gerechtvaardigd. Onderschrijft de regering, gelet hierop, het standpunt dat de vrees voor een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik geen rechtvaardiging vormt voor het toepassen van terugwerkende kracht in de onderhavige situatie? Zo niet, waarom niet?
3. Het afgesproken beoordelingskader stelt dat aan bezwarende maatregelen geen terugwerkende kracht mag worden gegeven indien deze niet voldoende kenbaar zijn op het moment dat ze gaan gelden. Daarbij heeft te gelden dat er sprake moet zijn van een zodanig vastomlijnde uiteenzetting van de maatregelen, dat belastingplichtigen zich op basis daarvan een duidelijk beeld kunnen vormen. Het op 25 oktober 2017 door het Ministerie van Financiën uitgebrachte persbericht en de op diezelfde dag aan de Eerste¹⁰ en Tweede Kamer verstuurde brieven¹¹ schetsen slechts de contouren van de reparatiemaatregelen en daarmee werd onvoldoende kenbaar hoe de maatregelen concreet vormgegeven zouden worden. Onderschrijft de regering, gelet hierop, het standpunt dat er geen rechtvaardiging is voor een terugwerkende kracht eerder dan 4 juni 2018, zijnde het moment van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer? Zo niet, waarom niet?
4. Aanvankelijk werd op basis van een conclusie van een advocaat-generaal voor het Europese Hof van Justitie (HvJ-EU) afgekondigd dat aan de maatregelen een terugwerkende kracht zou worden verleend tot 25 oktober 2017¹². Op dat moment was nog niet duidelijk óf er überhaupt wel sprake was van een lek in het systeem van, onder andere, de renteaftrekbepkeringen. Zowel het HvJ-EU als de Hoge Raad moesten hierover immers nog klaarheid verschaffen. Dat had als consequentie dat vanaf dat moment alle 300.000 in fiscale eenheid gevoegde entiteiten rekening moesten houden met twee regimes, namelijk: het geldende regime zoals geregeld in de wet én het aangekondigde regime (waarvan op dat moment nog slechts de contouren waren geschetst). In feite was de aangekondigde terugwerkende kracht voorwaardelijk, iets dat nog niet eerder is voorgekomen en naar de mening van de leden van de CDA-fractie in vergaande mate afbreuk doet aan het vertrouwen dat belastingplichtigen aan bestaande wetgeving mogen ontleen. Onderschrijft de regering het standpunt dat een dergelijke voorwaardelijke terugwerkende kracht niet in overeenstemming is met het afgesproken beoordelingskader, grote afbreuk doet aan de kenbaarheid van de maatregel (moesten belastingplichtigen – in de periode tot aan het arrest van de Hoge Raad van 19 oktober 2018 – nu varen op de bestaande wettekst of op de

¹⁰ Kamerstukken I 2017–2018, 34 323, F.

¹¹ Kamerstukken II 2017–2018, 34 323, 20.

¹² Kamerstukken I 2017–2018, 34 323, F, p. 2.

hoofdpijnen van de aangekondigde reparatiemaatregel?) en in strijd is met de rechtszekerheid (idem)? Zo niet, waarom niet?

5. Naast de formele terugwerkende kracht leidt het voorstel ook tot materieel terugwerkende kracht. Zo worden belastingplichtigen die onder het huidige regime tijdens een fiscale eenheid transacties zijn aangegeven, op grond van de voorgestelde maatregelen achteraf geconfronteerd met nadelige financiële gevolgen die zij bij het aangaan van die transacties niet hadden kunnen voorzien. Voor hen is het, anders dan u in Tweede Kamer heeft doen voorkomen, in veel gevallen niet mogelijk die transacties met terugwerkende kracht ongedaan te maken¹³. Daaronder zijn gevallen begrepen van een bonafide gebruik van fiscale regels. Onderschrijft de regering het standpunt dat voorkomen moet worden dat belastingplichtigen die op bonafide wijze gebruik maken van fiscale regels geconfronteerd worden met een dergelijke materieel terugwerkende kracht? Zo ja, op welke wijze kan hiervoor een oplossing worden geboden? Zo, niet waarom niet?
6. Kan de regering zo exact mogelijk (onderbouwd) aangeven wat de structurele derving zou zijn, wanneer dit wetsvoorstel niet wordt aangenomen? Kan de regering ook berekenen wat de budgettaire derving is, wanneer dit wetsvoorstel op 1 januari 2019 ingaat? En kan de regering tenslotte aangeven wat het budgettair belang is, wanneer de terugwerkende kracht voor wat betreft artikel 13 I Wet Vpb 1969 in zou gaan op 1 januari 2019?

Artikel 10a Wet op de vennootschapsbelasting 1969

7. De leden van de CDA-fractie begrijpen dat de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969 op basis van het spoedreparatieregime op een rente ter zake van een lening tussen gevoegde maatschappijen ertoe kan leiden dat de fiscale eenheid een (in werkelijkheid fiscaal onzichtbaar) rentebedrag bij de winst moet optellen. Dat betreft het zakelijke rentebedrag dat zonder de fiscale eenheid bij de gevoegde debiteur op de voet van art. 10a Wet VPB 1969 niet aftrekbaar zou zijn geweest als de fiscale eenheid er niet zou zijn geweest. De leden van de fractie van het CDA vragen zich echter af aan welke maatschappij deze «bijtel-post» moet worden toegerekend voor de toepassing van art. 15ah, lid 1, Wet VPB 1969 (de bepaling van de zelfstandige winst). Is dat de debiteur of de crediteur van de interne 10a-lening?
8. De leden van de CDA-fractie zien in dat de Belastingdienst voor de jaren tot 2018 in de situatie van een «grensoverschrijdende art. 10a-lening» tussen twee vennootschappen, het standpunt inneemt dat een beroep op de rechtspraak van het HvJ-EU inzake de per element-benadering niet tot resultaat kan hebben dat de Nederlandse debiteur van lening niet met de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969 kan worden geconfronteerd. Kennelijk is de Belastingdienst van mening dat het mogelijke voordeel dat ingeval van een binnenlandse situatie optreedt bij een voeging van een Nederlandse debiteur en de crediteur (art. 10a Wet VPB 1969 is dan niet van toepassing) op basis van de rechtspraak niet hoeft te worden gegund in dienovereenkomstige grensoverschrijdende gevallen. Kunt u nader toelichten hoe dit standpunt zich verhoudt met het onderhavige wetsvoorstel, waarin

¹³ Handelingen II, item 50, nr. 3, p. 16–17.

uitdrukkelijk wel is gekozen voor «reparatie» van interne leningen met het oog op het «per element-gevaar»¹⁴?

De leden van de CDA-fractie constateren dat aldus de belastingplichtige in alle situaties altijd aan het kortste eind trekt. In binnenlandse situaties leidt de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969 op interne leningen (mogelijk) tot de bijtelling van in werkelijkheid niet afgetrokken rentebetalingen, terwijl in buitenlandgevallen volgens de Belastingdienst geen beroep op het «voordeel» van een hypothetische grensoverschrijdende fiscale eenheid kan worden gedaan. Naar de mening van de leden van de CDA-fractie is dat een voor de belastingplichtige onnodig ongunstige situatie. Of het Europese recht dwingt tot reparatie van interne leningen zal immers pas blijken nadat het HvJ-EU hierover een beslissing heeft genomen. Als dan blijkt dat de reparatie van interne leningen achteraf beschouwd niet nodig was geweest, kan de einduitkomst zijn dat belastingplichtigen in binnenlandse situaties onherroepelijk de nadelige gevolgen van de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969 op spoedreparatie hebben moeten dragen omdat de desbetreffende aanslagen dan reeds vast staan. De leden van de CDA-fractie achten een dergelijke situatie niet wenselijk en pleit voor een regeling waarbij deze belastingplichtigen in dat geval alsnog recht hebben op teruggave van de teveel betaalde belasting. Is de regering het met deze zienswijze eens?

9. De leden van de CDA-fractie vinden dat zelfs na de behandeling in de Tweede Kamer nog geen duidelijk antwoord bestaat op een voor de hand liggende vraag die naar de mening van de leden van de CDA-fractie van groot praktisch belang is. Dat betreft de toepassing van de compenserendeheffingstoets op basis van het spoedreparatieregime bij een interne lening tussen twee gevoegde maatschappijen. In de literatuur is daar ook op gewezen. De leden van de fractie van het CDA zouden graag van u vernemen of aan de compenserendeheffingstoets wordt voldaan als dochtermaatschappij A een geldlening heeft verstrekt aan dochtermaatschappij B, welke lening op basis van het spoedreparatieregime in beginsel onder het bereik van art. 10a Wet VPB 1969 valt, en welke lening verstrekt is op een tijdstip waarop de fiscale eenheid waartoe A en B behoren nog beschikt over verliezen uit het verleden die niet als voorvoegingsverliezen zijn aan te merken. Moet dan voor de toepassing van de compenserendeheffingstoets er vanuit worden gegaan dat die verliezen toerekenbaar zijn aan M, in welk geval de verliezen niet tot gevolg kunnen hebben dat geen sprake is van een compenserende heffing? Of moet dan worden beoordeeld voor welk bedrag de verliezen van de fiscale eenheid toerekenbaar zijn aan A, de gevoegde crediteur, in welk geval de verliezen in zoverre wel tot de conclusie kunnen leiden dat geen sprake is van compenserende heffing? De leden van de CDA-fractie zien uit naar een helder en duidelijk antwoord.

De beleggingsdeelname

10. In de Nota naar aanleiding van het verslag heeft u het volgende opgemerkt over de toepassing van de onderworpenheidstoets ten aanzien van de als gevolg van het spoedreparatieregime zichtbaar geworden deelneming in een gevoegde dochtermaatschappij:

«Bij het bepalen van de heffingsgrondslag zal daarom ook rekening moeten worden gehouden met de resultaten van transacties binnen de fiscale eenheid. Op dit punt geldt dezelfde behandeling als in de

¹⁴ Handelingen II, item 50, nr. 3, p. 13.

grensoverschrijdende situatie waarin groepsinterne transacties de naar Nederlandse maatstaven bepaalde winst mede bepalen.¹⁵⁾

De leden van de CDA-fractie vragen zich af of u hiermee de positie inneemt dat de boekwinst die zonder de fiscale eenheid ter zake van dergelijke interne transacties in aanmerking zou zijn genomen, deel uitmaakt van de normale Nederlandse grondslag («toetswinst»). Als dat het geval is, vragen de leden van de CDA-fractie zich af op basis waarvan u in de uitwerking van voorbeeld 5 in de Nota naar aanleiding van het verslag tot de conclusie komt dat A voor de onderworpenheidstoets kwalificeert¹⁶. Zonder de fiscale eenheid zou immers de totale belastbare winst van A € 90 bedragen, bestaande uit de boekwinst van € 60 en het dividend van € 30. De verlangde winstbelasting is in dat geval dus € 9, terwijl de feitelijk verschuldigde vennootschapsbelasting $25\% \times € 30 = € 7,50$ bedraagt. Moeten de leden van de CDA-fractie uit deze passage afleiden dat u van mening bent dat het feit dat binnen de fiscale eenheid interne transacties fiscaal non-existent zijn, geen «stelselafwijking» behelst? Zou u helderheid willen scheppen over de toepassing van de onderworpenheidstoets in relatie tot interne transacties?

Artikel 20a Wet op de vennootschapsbelasting 1969

11. De leden van de fractie van het CDA vragen u te bevestigen dat verliezen van de fiscale eenheid die afkomstig zijn van reeds ontvoegde dochtermaatschappijen op het tijdstip van overdracht van het belang, en welke op basis van de hoofdregel van art. 15af Wet VPB 1969 zijn «achtergebleven» bij de fiscale eenheid, kunnen worden toegerekend aan de moedermaatschappij. Art. 20a Wet Vpb 1969 dient te worden toegepast op de moedermaatschappij. De spoedreparatiewetgeving is immers na beëindiging van de fiscale eenheid ten aanzien van de dochtermaatschappij niet meer van toepassing. De leden van de CDA-fractie stellen dezelfde vraag voor verliezen die afkomstig zijn van dochtermaatschappijen die inmiddels zijn geliquideerd op het tijdstip van relevante belangwijziging.
12. In het verlengde daarvan vragen de leden van de CDA-fractie hoe moet worden omgegaan met verliezen die afkomstig zijn van dochtermaatschappijen die inmiddels juridisch zijn gefuseerd met een andere fiscale eenheidsmaatschappij, welke fusie heeft plaats gevonden binnen fiscale eenheid met gebruikmaking van art. 18 Besluit fiscale eenheid 2003. Dezelfde vraag wordt gesteld voor het geval waarbij de dochtermaatschappij betrokken is bij een juridische splitsing en als gevolg daarvan is opgehouden te bestaan en gebruik is gemaakt van art. 17 van het Besluit fiscale eenheid 2003.
13. De leden van de CDA-fractie begrijpen uit de Nota naar aanleiding van het verslag dat de «herwaarderingsfaciliteit» in art. 20a, lid 12, Wet VPB 1969 dient te worden toegepast alsof geen sprake is van een fiscale eenheid¹⁷. Dat kan meebrengen dat stille reserves van een gevoegde dochtermaatschappij (B) niet kunnen worden benut om verliezen van een andere gevoegde dochtermaatschappij (A) die onder de klem van art. 20a Wet VPB 1969 vallen, te verrekenen. De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat een dergelijke beperking van art. 20a, lid 12, Wet VPB 1969 gelet op de rechtspraak van het HvJ-EU niet nodig is. Daaruit vloeit immers voort dat het wettelijke verbod op

¹⁵ Kamerstukken II, 2018–2019, 34 959, nr. 7, p. 37.

¹⁶ Kamerstukken II, 2018–2019, 34 959, nr. 7, p. 37.

¹⁷ Kamerstukken II, 2018–2019, 34 959, nr. 7, p. 48.

een grensoverschrijdende fiscale eenheid discriminatoir is, maar wordt gerechtvaardigd door de noodzaak van handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen EU-lidstaten¹⁸. Het HvJ-EU heeft er op gewezen dat het toestaan van een grensoverschrijdende fiscale eenheid zou meebrengen dat moedermaatschappijen aldus (door het ene jaar de dochtermaatschappij te voegen en het andere jaar te ontvoegen) in vrijheid zouden kunnen kiezen in welke lidstaat zij de verliezen van hun buitenlandse dochtervennootschap ten laste van de winst zouden kunnen brengen (rechtsoverwegingen 30 tot en met 33). De leden van de CDA-fractie zijn ervan overtuigd dat hieruit voortvloeit dat het niet nodig is om de herwaarderingsfaciliteit toe te passen alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid. In een grensoverschrijdende situatie zal een Nederlandse dochtermaatschappij (A) immers niet met een beroep op de (hypothetische) grensoverschrijdende fiscale eenheid stille reserves in vermogensbestanddelen van (bijvoorbeeld) een Belgische dochtermaatschappij B kunnen benutten ter verrekening van verliezen die bij A onder de klem van art. 20a Wet VPB 1969 vallen. Dat zou immers de facto moeten neerkomen op een keuzevrijheid ten aanzien van de verdeling van de grondslag over verschillende lidstaten. Naar de mening van de leden van de CDA-fractie zou dat strijden met de noodzaak van handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid. De leden van de CDA-fractie verzoeken u daarom uw standpunt te herzien dan wel nader te onderbouwen waarom het vanuit de rechtspraak van het HvJ-EU nodig is om de herwaarderingsfaciliteit toe te passen alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid.

14. Mocht u van mening zijn dat de herwaarderingsfaciliteit in art. 20a, lid 12, Wet VPB 1969, ondanks het ontbreken van een noodzaak daartoe, toch moet worden toegepast alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid, dan hebben de leden van de CDA-fractie nog een technische vraag over de exacte uitwerking van een dergelijke toepassing. Stel er is een fiscale eenheid met M als moedermaatschappij en A als dochtermaatschappij. De fiscale eenheid heeft 500 aan nog niet verrekende verliezen uit het verleden. Daarvan zijn 300 aan A toerekenbaar. De aandelen in M worden verkocht aan een derde. Als gevolg van het spoedreparatieregime zou het aan A toerekenbare verlies komen te vervallen. A beschikt «stand alone» over 500 stille reserves. Belastingplichtige doet een beroep op art. 20a, lid 12, Wet VPB 1969 en gebruikt daarvoor het volle bedrag aan stille reserves. Dat betekent dat na verrekening met het verlies van A ad 300 nog een bedrag van 200 aan stille reserves moet worden bijgeteld. Kunt u bevestigen dat dit bedrag zonder meer kan worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid ad 200?

Uitvoeringstoetsen

15. De Eerste Kamer heeft tijdens deze zittingsduur veel aandacht besteed aan de uitvoeringstoetsen. Met grote belangstelling hebben de leden van de CDA-fractie dan ook kennisgenomen van de uitvoeringstoetsen, zoals door de Belastingdienst uitgevoerd¹⁹. In het kader van een toets op de uitvoeringstoetsen zou de conclusie kunnen zijn dat de voorgestelde reparatiemaatregelen niet of op zijn minst moeilijk uitvoerbaar zijn door de Belastingdienst. Met name de voorgestelde maatregel inzake artikel 13l Wet Vpb 1969 scoort bijzonder slecht²⁰. Is het daarom

¹⁸ HR BNB 2010/166, X Holding.

¹⁹ Uitvoeringstoetsen Spoedreparatie Fiscale Eenheid. Te raadplegen via [<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-844349.pdf>].

²⁰ Uitvoeringstoetsen Spoedreparatie Fiscale Eenheid, p. 7.

in combinatie met het gegeven dat artikel 13I Wet Vpb vanwege de earning stripping maatregelen uit ATAD-1 met ingang van 1 januari 2019 is komen te vervallen niet te overwegen om de voorgestelde maatregelen inzake artikel 13I te laten vervallen? Is de regering het met de leden van de CDA-fractie eens dat dit wetsvoorstel vanuit een oogpunt van uitvoerbaarheid de toets der kritiek niet kan doorstaan? De leden van de vaste commissie voor Financiën zien de beantwoording van de gestelde vragen met belangstelling en bij voorkeur binnen vier weken na dagtekening van deze brief tegemoet.

De voorzitter van de vaste commissie voor Financiën,
M.A.J. Knip

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 22 maart 2019

Hierbij ontvangt u de antwoorden op de vragen van de vaste commissie voor Financiën over het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met enkele spoedreparaties inzake de fiscale eenheid (Wet spoedreparatie fiscale eenheid). Deze vragen zijn gesteld in uw brief van 14 maart 2019 met kenmerk 163414.02u. Het zijn vragen van de leden van de fractie van het CDA. In deze brief worden deze vragen beantwoord.

Terugwerkende kracht

De leden van de fractie van het CDA stellen allereerst een aantal vragen over de in dit wetsvoorstel vervatte terugwerkende kracht. Deze leden vragen het kabinet met name stil te staan bij de bijzondere omstandigheden die de terugwerkende kracht zouden rechtvaardigen. Ook vragen deze leden in te gaan op de vraag of de maatregelen naar de mening van het kabinet op het moment van aankondiging (25 oktober 2017) voldoende kenbaar waren. Ten slotte willen deze leden van het kabinet weten of belastingplichtigen die op bonafide wijze gebruikmaken van fiscale regels en nu worden getroffen door de spoedreparatie op enigerlei wijze kunnen worden tegemoetgekomen.

Omtrent de terugwerkende kracht in de fiscale regelgeving is de beleidslijn weergegeven in een brief aan de Tweede Kamer van 25 juni 1997.²¹ Dit is nader toegelicht bij brief aan uw Kamer van 7 december 2009.²² Voor wat betreft die beleidslijn is kenbaar gemaakt dat aan belastende fiscale maatregelen, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht zal worden toegekend. Daarbij is er ook op gewezen dat het beleid er bovendien op is gericht dergelijke uitzonderlijke gevallen te voorkomen. Voor de vraag of terugwerkende kracht gerechtvaardigd is, wordt de opvatting van de Raad van State ter zake gevolgd, zoals geformuleerd in het advies van de Raad van State bij wetsvoorstel 24172.²³ De Raad van State is daarin van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwaaring van de belastingheffing betekenen geen (formeel) terugwerkende kracht gegeven mag worden, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. De leden van de fractie van het CDA vragen hier ook aandacht voor. De bovenbedoelde bijzondere omstandigheden die een terugwerkende kracht van een bezwarende fiscale maatregel kunnen rechtvaardigen, kunnen, volgens de Raad van State, bijvoorbeeld worden gevormd door aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening.²⁴

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 op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969)²⁵ bestond er een risico dat de daarop betrekking

²¹ Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 2.

²² Kamerstukken I 2009/10, 25 212, A.

²³ Kamerstukken II 1994/95, 24 172, A.

²⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33 515, nr. 4, p. 2.

²⁵ Conclusie van A-G Campos Sánchez-Bordona van 25 oktober 2017 in de gevoegde zaken C-398/16 en C-399/16, X BV (C-398/16), X NV (C-399/16) tegen Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2017:807.

hebbende uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) voor Nederland negatief zou uitpakken. In de aanhangige zaken heeft zowel de belastingplichtige als Nederland om een mondelinge behandeling verzocht. Het HvJ EU heeft echter, op voorstel van de rechter-rapporteur, de advocaat-generaal (A-G) bij het HvJ EU gehoord hebbend, besloten om geen mondelinge behandeling (pleitzitting) te houden. Dat geschiedt doorgaans indien het HvJ EU na lezing van de tijdens de schriftelijke behandeling neergelegde memories of opmerkingen van oordeel is dat het zich voldoende voorgelicht acht om uitspraak te doen. Gezien het horen van de A-G en het niet nodig achten van een mondelinge behandeling, werd op dat moment de kans niet groot geacht dat de uitspraak van het HvJ EU zou afwijken van de conclusie van de A-G. Niets doen of het in buitenlandse situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid was daarbij geen reële optie. Een negatieve uitspraak in deze zaak had naar verwachting tot gevolg dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven werd vergemakkelijkt, waarbij de structurele derving kon oplopen tot enkele honderden miljoenen euro's per jaar. Om die reden zag het (vorige) kabinet geen andere mogelijkheid dan het op 25 oktober 2017 aankondigen van spoedreparatiemaatregelen die zouden worden doorgevoerd als het HvJ EU de conclusie van de A-G zou volgen. In die aankondiging is, dit in reactie op de leden van de fractie van het CDA, zo nauwkeurig mogelijk de inhoud van de spoedreparatiemaatregelen beschreven alsmede onder welke omstandigheden die spoedreparatiemaatregelen daadwerkelijk zouden worden doorgevoerd. Naar de mening van het kabinet zijn de maatregelen daarmee voldoende kenbaar voor de belastingplichtigen.

Voorafgaand aan de aankondiging van de spoedreparatiemaatregelen zijn de verschillende mogelijke scenario's gewogen. Gezien de Europese regelgeving en de jurisprudentie van het HvJ EU dienen onderdelen van de regeling voor de fiscale eenheid in samenhang met andere regelingen hetzelfde uit te pakken voor binnenlandse en vergelijkbare grensoverschrijdende situaties en mag er dus in zoverre geen onderscheid tussen beide bestaan. Zoals hiervoor is aangegeven, acht het kabinet gelet op het voorgaande geen andere reële optie aanwezig dan aanpassing van het regime van de fiscale eenheid in binnenlandse situaties en wel met terugwerkende kracht.

Zonder deze reparatie met terugwerkende kracht zouden tussen het moment van de conclusie van de A-G bij het HvJ EU en het moment van de definitieve uitspraak van het HvJ EU of de Hoge Raad mogelijkheden ontstaan 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 Wet Vpb 1969 vallen. Door deze gedragseffecten kon het budgettaire effect nog groter worden indien gewacht zou worden met repareren.

Aangezien het niet repareren met terugwerkende kracht de mogelijkheden om de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag uit te hollen vergemakkelijkt en dat gepaard gaat met een grote budgettaire derving, is terugwerkende kracht noodzakelijk. Het is dus de combinatie van deze twee factoren die deze wijze van reparatie naar de mening van het kabinet noodzakelijk maakt. De terugwerkende kracht is daar een onlosmakelijk onderdeel van. Het verbinden van terugwerkende kracht aan de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen wordt noodzakelijk geacht om te voorkomen dat door middel van op grondslaguitholling gerichte anticipatie forse budgettaire risico's zouden ontstaan. Naar de mening van

het kabinet is sprake van een uitzonderlijk geval, waarbij sprake is van een naar verwachting omvangrijk oneigenlijk gebruik.

Verder verdient het opmerking dat het onderhavige wetsvoorstel de Raad van State geen aanleiding heeft gegeven tot het maken van opmerkingen in zijn advies bij dit wetsvoorstel over de onverenigbaarheid van de terugwerkende kracht van dit wetsvoorstel met de hiervoor geschetste beleidslijn. Wel heeft de Raad van State aandacht gevraagd voor de onderbouwing van de terugwerkende kracht door middel van de CPB-certificering. De certificering door het Centraal Planbureau (CPB) van de budgettaire ramingen van het wetsvoorstel heeft plaatsgevonden hangende het advies bij de Raad van State.

Het voorgaande laat onverlet dat het kabinet erkent dat deze spoedreparatiemaatregelen bestaande rechtsverhoudingen raakt. Juist om die reden heeft het kabinet, in antwoord in de richting van de leden van de fractie van het CDA, de scherpste kanten van het onderhavige wetsvoorstel verzacht. Het wetsvoorstel bevat allereerst een overgangsmaatregel die ziet op de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage, waarbij belastingplichtigen de gelegenheid hebben om binnen een tijdelijke overgangsperiode bepaalde gevolgen van de spoedreparatiemaatregelen, indien van toepassing, te voorkomen. Daarnaast is als gevolg van de heroverweging van het bedrijfslevenpakket – zoals aangekondigd in de brief van 15 oktober 2018²⁶ – de periode van terugwerkende kracht van de op 25 oktober 2017 aangekondigde spoedreparatiemaatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel beperkt tot en met 1 januari 2018 in plaats van tot en met 25 oktober 2017, 11.00 uur. Het beperken van de periode van de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018 zorgt ervoor dat de toepassing van de betreffende in dit wetsvoorstel opgenomen spoedreparatiemaatregelen minder complex zal zijn voor belastingplichtigen en de Belastingdienst. Voor veel belastingplichtigen wordt daarmee voorkomen dat de aangifte over 2017 moet worden ingediend, terwijl op het moment van indienen van die aangifte het wetgevingsproces mogelijk nog niet is afgerond. Voor de Belastingdienst wordt door het beperken van de terugwerkende kracht de uitvoerbaarheid van dit wetsvoorstel verbeterd.

De leden van de fractie van het CDA vragen zo exact mogelijk (onderbouwd) aan te geven wat de structurele derving zou zijn wanneer dit wetsvoorstel niet wordt aangenomen. Ook wordt gevraagd te berekenen wat de budgettaire derving is wanneer dit wetsvoorstel op 1 januari 2019 ingaat, respectievelijk wanneer de terugwerkende kracht voor wat betreft artikel 13l Wet Vpb 1969 in zou gaan op 1 januari 2019.

Voor de berekening van het effect van het later in werking laten treden van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen is gekeken in de aangiften vennootschapsbelasting hoeveel rente in aftrek is beperkt op basis van artikel 10a Wet Vpb 1969 bij belastingplichtigen met een moeder- of dochterlichaam in een andere lidstaat van de Europese Unie (EU). Gemiddeld komt bij deze groep van omstreeks 11.000 belastingplichtigen voor € 3,2 miljard per jaar aan niet-aftrekbare rente als gevolg van artikel 10a Wet Vpb 1969 voor. Niet al deze rente zal met een succesvol beroep op de per-elementbenadering alsnog in aftrek mogen worden gebracht. De (groeve) inschatting is dat deze belastingplichtigen voor de helft van dit bedrag een geslaagd beroep kunnen doen op de per-elementbenadering als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU. Verder geldt dat veel van deze belastingplichtigen zich in een situatie bevinden met een dusdanig lage winst of een verlies dat een additionele

²⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35 000, nr. 72.

renteaf trek leidt tot een (groter) verlies dat niet te verrekenen valt. In totaal wordt geraamd dat uiteindelijk ongeveer een kwart van het bedrag wordt geëffectueerd. Beperking van de periode van de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2019 zou dus betekenen dat deze niet-aftrekbare rente in 2018 wel in aanmerking komt voor aftrek. Dit leidt tot een derving van ongeveer € 100 miljoen met betrekking tot het jaar 2018. Een latere datum van de terugwerkende kracht met betrekking tot de spoedreparatiemaatregel voor alleen artikel 13I Wet Vpb 1969 geeft een extra derving van € 6 miljoen in 2018.

Renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage

De leden van de fractie van het CDA expliciteren dat de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 (renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage) op basis van dit wetsvoorstel op een rente ter zake van een lening tussen gevoegde maatschappijen ertoe kan leiden dat de fiscale eenheid een rentebedrag bij de winst moet optellen. Dat betreft het zakelijke rentebedrag dat bij de gevoegde debiteur op de voet van artikel 10a Wet Vpb 1969 niet aftrekbaar zou zijn geweest als de fiscale eenheid er niet zou zijn geweest. Deze leden vragen zich echter af aan welke maatschappij – de debiteur of de crediteur van de interne 10a-lening – deze «bijtelpost» moet worden toegerekend voor de toepassing van artikel 15ah, eerste lid, Wet Vpb 1969 (de bepaling van de zelfstandige winst).

Op basis van het voorgestelde zestiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 moet artikel 10a Wet Vpb 1969 worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. Wanneer (per lichaam afzonderlijk beoordeeld) wordt voldaan aan de voorwaarden voor de renteaftrekbeperking en een belastingplichtige – kort gezegd – niet slaagt in het leveren van het op grond van artikel 10a, derde lid, Wet Vpb 1969 vereiste tegenbewijs is de rente niet aftrekbaar. De binnen de fiscale eenheid betaalde en ontvangen rente is in principe fiscaal niet zichtbaar, maar de betreffende rentepostcorrectie wordt op grond van het onderhavige wetsvoorstel bijgeteld bij de winst van de fiscale eenheid. Deze bijtelpost bij de winst van de fiscale eenheid dient ter correctie van de als gevolg van deze toepassing zichtbare niet-aftrekbare rente bij de debiteur, waardoor de debiteur voor de toepassing van artikel 15ah, eerste lid, Wet Vpb 1969 (de bepaling van de zelfstandige winst) ter zake per saldo geen renteaftrek heeft.

De leden van de fractie van het CDA vragen of in het geval dat blijkt dat de «reparatie van interne leningen» (in het kader van artikel 10a Wet Vpb 1969) in verband met de per-elementbenadering achteraf niet nodig was, het wenselijk is om voor de betreffende belastingplichtigen te voorzien in een regeling waarbij deze belastingplichtigen in dat geval alsnog recht op teruggave hebben van de teveel betaalde belasting.

Het kabinet kiest op dit punt voor zekerheid, omdat de exacte reikwijdte van de per-elementbenadering met betrekking tot artikel 10a Wet Vpb 1969 die volgt uit het arrest van het HvJ EU van 22 februari 2018 niet volledig duidelijk is. Bij deze keuze voor zekerheid past niet een regeling zoals door deze leden wordt geschetst. Indien uit toekomstige ontwikkelingen in de jurisprudentie onherroepelijk zou blijken dat in dergelijke grensoverschrijdende situaties geen geslaagd beroep op het EU-recht zou kunnen worden gedaan, dan zou op dat moment voor de toekomstige situaties kunnen worden gezien of aanpassing van de spoedreparatie met betrekking tot de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage voor die gevallen wenselijk is.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de toepassing van de compenserendeheffingstoets van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 in relatie tot het onderhavige wetsvoorstel bij een interne lening die door de gevoegde (dochter)maatschappij A wordt verstrekt aan gevoegde (dochter)maatschappij B. In dat verband vragen deze leden naar de situatie waarin de fiscale eenheid – waartoe de gevoegde maatschappijen A en B behoren – nog beschikt over verliezen uit het verleden die niet als voorvoegingsverliezen zijn aan te merken. Deze leden vragen of voor de toepassing van de compenserendeheffingstoets de verliezen van de fiscale eenheid moeten worden toegerekend aan de gevoegde maatschappij A (de crediteur) of aan de moedermaatschappij.

Door de spoedreparatiemaatregel moet de fiscale eenheid voor de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 worden weggedacht en daarmee moet het reguliere artikel 10a-toetskader worden toegepast (derhalve ook de compenserendeheffingstoets) als ware er geen fiscale eenheid. Daarbij is van belang dat de gevolgen van een eventueel fiscaal groepsregime worden meegenomen bij de compenserendeheffingstoets, onder andere als door een dergelijk groepsregime verliezen van de ene groepsmaatschappij worden afgezet tegen rentebaten van een andere groepsmaatschappij.

Op basis van het voorgestelde zestiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 moet artikel 10a Wet Vpb 1969 worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. Daardoor wordt de lening van maatschappij A aan maatschappij B zichtbaar. Voor de toepassing van de compenserende heffingstoets is het volgende van belang. De compenserendeheffingstoets valt uiteen in een aantal deeltoetsen. Aan de compenserendeheffingstoets is voldaan als:

- a. sprake is van een per saldo naar Nederlandse maatstaven redelijke belastingheffing over de rente;
- b. geen sprake is van verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken uit eerdere jaren; en
- c. geen sprake is van verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken die in het jaar zelf zijn ontstaan dan wel op korte termijn zullen ontstaan.

Toetsing van element a vindt permanent plaats. Toetsing van de elementen b en c vindt eenmalig plaats ten tijde van het ontstaan van de lening. Indien de crediteur in Nederland gevestigd is, zal doorgaans voldaan zijn aan deeltoets a.

Bij de beoordeling van de elementen b en c moet vervolgens worden getoetst naar het moment waarop de lening is verstrekt. Beoordeeld moet worden of verliezen of andersoortige aanspraken aanwezig waren uit jaren voorafgaande aan het jaar waarin de schuld is aangegaan (deeltoets b) dan wel dat deze zouden ontstaan in dat jaar of op korte termijn (deeltoets c) waardoor over de rente per saldo geen heffing naar bedoelde redelijke maatstaven is verschuldigd. Deze twee toetsen vinden plaats bij de uitlenende vennootschap waarbij eventuele compensabele verliezen of andersoortige aanspraken van de fiscale eenheid ook van belang zijn. Dat betekent dat niet aan deeltoets b is voldaan als de fiscale eenheid waarvan de uitlenende vennootschap deel uitmaakt compensabele verliezen had ten tijde van het ontstaan van de schuld. Er moet dan rekening worden gehouden met die verliezen omdat die kunnen worden verrekend met de winsten van maatschappij A.

Deelnemingsvrijstelling

De leden van de fractie van het CDA vragen om de voorgestelde spoedreparatiemaatregel met betrekking tot de niet-kwalificerende beleggings-

deelneming op een specifiek punt nader te verhelderen. Daarbij gaat het met name om de toepassing van de onderworpenheidstoets in relatie tot transacties binnen een fiscale eenheid.

Een van de voorgestelde spoedreparatiemaatregelen houdt in dat bepaalde onderdelen van de deelnemingsvrijstelling en alle regelingen die daarmee verband houden, moeten worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid is. Voor deze toepassing zal per afzonderlijke deelneming in een dochtermaatschappij moeten worden beoordeeld of de deelnemingsvrijstelling van toepassing zou zijn in de situatie als ware er geen fiscale eenheid. Als onderdeel van deze fiscale analyse moeten ook de relevante toetsen in de deelnemingsvrijstelling, zoals de zogenoemde onderworpenheidstoets worden toegepast alsof de dochtermaatschappij van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig zou zijn geweest. Bij de onderworpenheidstoets wordt – in het kader van de beoordeling of sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelname – gekeken of het lichaam waarin de deelneming gehouden wordt onderworpen is aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing (artikel 13, elfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969). De toepassing van de onderworpenheidstoets als ware er geen fiscale eenheid houdt in dat de winst van een in een fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij bepaald dient te worden als ware deze dochtermaatschappij zelfstandig belastingplichtig. Dit brengt mee dat bij het bepalen van de heffingsgrondslag voor de toepassing van de onderworpenheidstoets ook rekening moet worden gehouden met resultaten van transacties binnen de fiscale eenheid.

De toepassing van de onderworpenheidstoets is op dit punt niet wezenlijk anders dan in een vergelijkbare grensoverschrijdende situatie waarbij de buitenlandse beleggingsdeelname deel uitmaakt van een buitenlandse fiscale eenheid of ander buitenlands fiscaal consolidatieregime (zoals een «group relief»-regeling). In de laatstgenoemde situatie wordt – voor de onderworpenheidstoets – de naar Nederlandse maatstaven bepaalde winst immers ook mede bepaald aan de hand van de resultaten op transacties binnen de fiscale groep. Ook binnen een buitenlands fiscaal consolidatieregime kan het voorkomen dat de door de buitenlandse beleggingsdeelname behaalde resultaten op een groepsinterne transactie (gedeeltelijk) worden geneutraliseerd dan wel kunnen worden afgezet tegen verliezen van andere vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale groep, waardoor over die resultaten per saldo feitelijk geen winstbelasting is verschuldigd. Dit gegeven, dat een gevolg is van fiscale consolidatie, leidt echter op zichzelf nog niet tot onvoldoende onderworpenheid van de buitenlandse beleggingsdeelname. Uit de wetsgeschiedenis²⁷ bij artikel 13 Wet Vpb 1969 blijkt immers dat mogelijkheden van fiscale consolidatie en andere mogelijkheden voor winst- of verliesoverdracht in het buitenland die afwijken van de Nederlandse fiscale eenheid niet in de weg staan aan voldoende onderworpenheid, tenzij als gevolg van de fiscale consolidatie of winst- of verliesoverdracht (zoals de «group contribution» in Zweden of de «group relief» in het Verenigd Koninkrijk) niet of onvoldoende belasting zou worden geheven, wat wordt veroorzaakt door een stelselafwijking. Deze wetsgeschiedenis is eveneens van belang voor de toepassing van de onderhavige spoedreparatiemaatregel. De onderworpenheidstoets dient in deze situatie derhalve zoveel mogelijk langs dezelfde lijnen te worden toegepast als in een vergelijkbare grensoverschrijdende situatie. Op deze manier wordt bewerkstelligd dat een fiscale eenheid in binnenlandse verhoudingen op dezelfde wijze

²⁷ Die ook in de nota naar aanleiding van het verslag bij dit wetsvoorstel, Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 35 e.v., is aangehaald.

wordt behandeld als een fiscale eenheid of ander fiscaal consolidatieregime in een grensoverschrijdende situatie.

Tot slot stellen de leden van de fractie van het CDA nog de vraag of het feit dat binnen de fiscale eenheid interne transacties fiscaal non-existent zijn geen «stelselafwijking» behelst. In antwoord hierop wordt opgemerkt dat de binnenlandse situaties die geraakt worden door de onderhavige spoedreparatiemaatregel per definitie onder het regime van de Nederlandse vennootschapsbelasting vallen. In deze situaties kan, uit de aard der zaak, derhalve geen sprake zijn van een stelselvergelijking, en een eventueel daaruit voortvloeiende stelselafwijking, ten opzichte van het Nederlandse belastingstelsel.

Verliesverrekening bij wijziging van het belang

De leden van de fractie van het CDA vragen te bevestigen dat verliezen van de fiscale eenheid die afkomstig zijn van reeds ontvoegde dochtermaatschappijen op het tijdstip van overdracht van het belang, en welke op basis van de hoofdregel van artikel 15af Wet Vpb 1969 zijn «achtergebleven» bij de fiscale eenheid, kunnen worden toegerekend aan de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord, evenals dezelfde door deze leden gestelde vraag met betrekking tot verliezen die afkomstig zijn van dochtermaatschappijen die inmiddels zijn geliquideerd op het tijdstip van de relevante belangwijziging.

De leden van de fractie van het CDA vragen verder hoe moet worden omgegaan met verliezen die afkomstig zijn van een dochtermaatschappij die inmiddels juridisch is gefuseerd met een andere fiscale-eenhedsmaatschappij, welke fusie heeft plaatsgevonden binnen fiscale eenheid met gebruikmaking van artikel 18 van het Besluit fiscale eenheid 2003 (BFE 2003). Dezelfde vraag wordt gesteld voor het geval waarin de in de fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij betrokken is bij een juridische splitsing en als gevolg daarvan is opgehouden te bestaan en gebruik is gemaakt van artikel 17 BFE 2003. Artikel 20a Wet Vpb 1969 kan onder de benadering als ware er geen fiscale eenheid alleen worden toegepast als op het niveau van de fiscale eenheid sprake is van nog te verrekenen verliezen, derhalve na toepassing van artikel 18, respectievelijk artikel 17 BFE 2003. Verder geldt bij de toepassing van artikel 20a Wet Vpb 1969 als ware er geen fiscale eenheid een zo zelfstandig mogelijke resultaatberekening binnen de fictie van de fiscale eenheid.

Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven²⁸ dient de «herwaarderingsfaciliteit» in artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 te worden toegepast alsof geen sprake is van een fiscale eenheid. De leden van de fractie van het CDA verzoeken om herziening van dit standpunt dan wel nader te onderbouwen waarom het vanuit de rechtspraak van het HvJ EU nodig is om de herwaarderingsfaciliteit toe te passen alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid. Gelet op de jurisprudentie inzake de per-elementbenadering is er geen reden om de keuze om de «herwaarderingsfaciliteit» in artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 toe te passen alsof geen sprake is van een fiscale eenheid te herzien.

Met betrekking tot de uitwerking van de toepassing van de herwaarderingsfaciliteit in artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid, hebben de leden van de fractie van het CDA nog een technische vraag. Stel er is een fiscale eenheid met M als

²⁸ Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 48.

moedermaatschappij en A als dochtermaatschappij. De fiscale eenheid heeft 500 aan nog niet verrekenende verliezen uit het verleden. Daarvan zijn 300 aan A toerekenbaar. De aandelen in M worden verkocht aan een derde. Als gevolg van het spoedreparatieregime zou het aan A toerekenbare verlies komen te vervallen. A beschikt «stand alone» over 500 stille reserves. Belastingplichtige doet een beroep op artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 en gebruikt daarvoor het volle bedrag aan stille reserves. Dat betekent dat na verrekening met het verlies van A van 300 nog een bedrag van 200 aan stille reserves moet worden bijgeteld. Gevraagd wordt te bevestigen dat dit bedrag zonder meer kan worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid van 200. In principe kan dit bedrag van 200 worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid ad 200.

Uitvoerbaarheid

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet het eens is met deze leden dat dit wetsvoorstel vanuit oogpunt van uitvoerbaarheid de toets der kritiek niet kan doorstaan. Ten behoeve van de uitvoerbaarheid zijn de vijf verschillende wettelijke regelingen, die door het voorgestelde zestiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 worden gemaakt, afzonderlijk getoetst. Deze uitvoeringstoetsen concluderen dat dit wetsvoorstel uitvoerbaar is, met de kanttekening dat uit de uitvoeringstoets met betrekking tot de voorgestelde maatregel inzake artikel 13I Wet Vpb 1969 (renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente) blijkt dat deze slechts onder condities uitvoerbaar is. Deze condities zijn dat de renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente met ingang van 2019 moest vervallen en dat door de Belastingdienst kan worden ingezet op selectief toezicht. Aan beide condities is voldaan. Ook de renteaftrekbeperking van artikel 13I Wet Vpb 1969 behoort tot de waarschijnlijk meest kwetsbare bepalingen waarbij de per-elementbenadering de beoogde werking van deze bepaling zou kunnen doorkruisen. Het niet-meenemen van artikel 13I Wet Vpb 1969 met de spoedreparatie zou leiden tot ongewenste uitholling van de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag. Dat deze renteaftrekbeperking per 1 januari 2019 is vervallen (met een eerste toepassing met betrekking tot boekjaren die op of na 1 januari 2019 aanvangen) onder gelijktijdige invoering van de earnings-strippingmaatregel doet daar niet aan af. Daarom heeft het kabinet besloten dat ook deze renteaftrekbeperking deel uitmaakt van de in dit wetsvoorstel opgenomen spoedreparatiemaatregelen.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel