

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Bachelor Scriptie Fiscale economie

Het Nederlandse fiscale-eenheidsregime onder vuur

Leiden de uitspraken van het Hof van Justitie tot het einde van het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting?



Naam: Sükrü Kirkici
Studentnummer: 377443
Begeleider: Mr. R.B.N. van Ovest
Datum: Mei 2016

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Probleemstelling en opzet	5
Hoofdstuk 2: De fiscale eenheid	7
2.1 In het algemeen	7
2.2 De wettelijke vereisten	8
2.2.1 Rechtsvorm	8
2.2.2 Aandelenbezit	8
2.2.3 Vestigingsplaats	9
2.2.4 Boekjaar	9
2.2.5 Winstbepaling	9
2.2.6 Voorraaddochter	9
2.2.7 Verzoek	10
2.3 Voor- en nadelen	10
2.3.1 Voordelen	10
2.3.2 Nadelen	11
2.4 Conclusie	11
Hoofdstuk 3: De arresten van het Hof van Justitie	12
3.1 Société Papillon	12
3.2 De drie HvJ arresten na Papillon	13
3.2.1 SCA Group Holding & MSA International Holdings	13
3.2.2 X AG	14
3.3 Uitspraak gerechtshof Amsterdam	14
3.4 Groupe Steria	15
3.5 Conclusie	16
Hoofdstuk 4: Gevolgen en wetwijzigingen voor de fiscale eenheid	18
4.1 Fiscale eenheid in de nieuwe situaties	18
4.1.1 Buitenlandse tussenmaatschappij	18
4.1.2 Zustermaatschappijen met een buitenlandse moeder	20
4.2 Relevante wetwijzigingen art. 15 VPB	20
4.3 Conclusie	22

Hoofdstuk 5: De toekomst	23
5.1 De fiscale eenheid na Groupe Steria	23
5.2 Het voortbestaan van het fiscale- eenheidsregime	24
5.2.1 Het einde van de fiscale eenheid is in zicht.....	24
5.2.2 Het einde is niet in zicht	25
5.3 Conclusie.....	27
Hoofdstuk 6: Conclusie	29
Literatuurlijst	32

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Belastingplichtige lichamen onder de wet VPB 1969 die tot dezelfde concern behoren, kunnen opteren om de vennootschappen te vormen tot een fiscale eenheid. Dit houdt ongenueanceerd in dat al deze lichamen als één belastingplichtige worden behandeld. Hieraan worden voorwaarden gesteld.¹ Dit brengt voor- en nadelen met zich mee en wordt gezien als een complexe regeling. De fiscale eenheid kennen we al sinds de huidige wet VPB en in 2003 is dit regime ingrijpend veranderd² door een groot deel van de standaardvoorwaarden in de wet op te nemen. Verder was deze verandering van belang om de technische details en anti-misbruik-bepalingen in de huidige wet³ te implementeren en de regeling te complementeren met het Besluit fiscale eenheid 2003⁴(hierna: BFE). Het fiscale-eenheidsregime is geregeld in art. 15 van de wet VPB 1969. Deze beperkt zich tot belastingplichtige lichamen die in Nederland zijn gevestigd, met uitzondering van een vaste inrichting in Nederland die behoort tot een buitenlands lichaam. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid is dus niet mogelijk volgens de huidige art.15 wet VPB. Echter, hierin heeft de afgelopen jaren een wijziging plaatsgevonden door bepalingen van het Hof van Justitie Europese Gemeenschappen(hierna: HvJ) waardoor het Nederlandse fiscale eenheidsregime onder druk is komen te staan.

Nederland kende voorheen geen 'grensoverschrijdende' fiscale eenheids-constructies (hierna: FE-constructies), maar werd genoodzaakt om dit aan te passen. Het HvJ heeft in een aantal arresten geoordeeld dat het niet toestaan van bepaalde 'grensoverschrijdende' FE-constructies in strijd is met het Europees recht, namelijk met de vrijheid van vestiging. Het Nederlandse fiscale-eenheidsregime kwam onder druk te staan en de voornaamste oorzaak hiervan was het Papillon-arrest⁵. In dit arrest stond het Franse Société Papillon en haar Franse kleindochtervennootschap centraal waarbij de aandelen van de kleindochter werden gehouden door een Nederlandse dochter. Frankrijk kent ook een met Nederland soortgelijke fiscale eenheid systeem dat de fiscale integratie⁶ genoemd wordt en wilde deze fiscale integratie toepassen zonder de Nederlandse dochter mee te nemen. Dit werd door de Franse fiscus aanvankelijk niet toegestaan. Na het Papillon-arrest werd Frankrijk verplicht om deze fiscale eenheid tussen grootmoeder en kleindochter in Frankrijk toe te staan.

¹ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Den Haag: SDU Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, Hoofdstuk 5.1.

² Niessen, R.E.C.M., De nieuwe regeling voor de fiscale eenheid in de VPB, RN/ns03-037, p.1.

³ Onder andere art 15ai wet VPB.

⁴ Besluit 17 december 2002, Stb. 2002, 646, V-N 2003/8.

⁵ HvJ 27 november 2008, zaak C-418/07 (Papillon).

⁶ De Franse 'intégration fiscale' regeling lijkt op veel aspecten op de Nederlandse fiscale eenheidsregeling, zoals het compenseren van winsten en verliezen.

Hierdoor kwam het Franse systeem onder druk te staan en wekte dit vragen op over hoe dit Europees geregeld moest worden. Na het Papillon-arrest werden drie⁷ op elkaar lijkende arresten behandeld door het HvJ voor de Nederlandse fiscale eenheid, die het fiscale-eenheidsregime nog meer te wankelen bracht. Na het Papillon-arrest dreigde de staatsecretaris van Financiën om te stoppen met de fiscale-eenheidsregeling, maar heeft dat uiteindelijk niet gedaan. De al complexe regeling werd door deze arresten zeker niet eenvoudiger. Dit bracht mee dat de huidige art. 15 van de wet VPB gewijzigd moet worden om te voldoen aan het Europees recht. Jaren na het Papillon-arrest kwamen de andere drie arresten ter sprake en moet er dus veel werk verricht worden door de Nederlandse fiscus om dit allemaal in de Nederlandse wet te verwerken.

1.2 Probleemstelling en opzet

De regeling inzake de Nederlandse fiscale eenheid is door de behandelde arresten van het HvJ er niet eenvoudiger op geworden. Het huidige systeem dat we hebben is gecompliceerd en er gaan geluiden⁸ rond dat er betere en andere alternatieven zijn met betrekking tot de interne reorganisatiefaciliteiten die vaak als voordeel genoemd worden voor de fiscale eenheid. Ik zal in deze scriptie nagaan of de Nederlandse fiscale eenheid door de arresten van het HvJ langzamerhand overbodig wordt, mede doordat het te complex wordt om de regeling in stand te houden en juist te begeleiden. Dit leidt tot de volgende hoofdvraag:

Leiden de uitspraken van het Hof van Justitie tot het einde van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime in de wet vennootschapsbelasting?

Door middel van een onderzoek van vakliteratuur en jurisprudentie wordt er aan de hand van onderstaande deelvragen toegewerkt naar de conclusie waarin de hoofdvraag wordt beantwoord.

- Hoofdstuk 2: Wat houdt de fiscale eenheid in?
- Hoofdstuk 3: Wat heeft het HvJ geoordeeld inzake de fiscale eenheid in 'grensoverschrijdende' situaties?
- Hoofdstuk 4: Wat voor gevolgen hebben deze FE-constructies voor het Nederlandse regime onder art. 15 van de wet VPB?
- Hoofdstuk 5: Is het einde van de fiscale eenheid in zicht?

Om antwoord te kunnen geven op de hoofdvraag zal er eerst uitgelegd worden wat de fiscale eenheid inhoudt en de voorwaarden waaraan voldaan moet worden. De voor- en nadelen van deze regeling zullen besproken worden. Vervolgens zullen de arresten nader toegelicht worden die het HvJ heeft behandeld en zal er worden stilgestaan bij deze uitspraken die veel invloed hebben op de Nederlandse regeling omtrent de fiscale eenheid.

⁷ HvJ 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13 (SCA Holding, MSA International Holdings en X1 Holding GmbH).

⁸ Heithuis, E.J.W., Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht? WFR 2015/1136.

De 'grensoverschrijdende' FE-constructies die door het HvJ zijn toegestaan, zal geïllustreerd worden aan de hand van voorbeelden. Door deze uitspraken zal de Nederlandse fiscus het fiscale-eenheidsregime moeten aanpassen en de artikelen met betrekking tot de fiscale eenheid moeten wijzigen. Ik zal kort de relevante wetswijzigingen bespreken en toelichten hoe deze veranderd zullen worden. Verder zal ik bespreken wat deze wijzigingen betekenen voor het regime dat we nu kennen en of dit het voortbestaan van de fiscale eenheid belemmert. Het is bekend dat het regime complex is en dat door de recente wijzigingen niet eenvoudiger zal worden waardoor er geluiden zijn ontstaan die de fiscale eenheid de halt toe roepen.

Tot slot zal er, na antwoord gegeven te hebben op alle deelvragen, in de conclusie antwoord gegeven worden op de hoofdvraag.

Hoofdstuk 2 De fiscale eenheid

In dit hoofdstuk zal de fiscale eenheid nader toegelicht worden. Een fiscale eenheid kan gevormd worden nadat aan bepaalde voorwaarden zijn voldaan. De voorwaarden van deze regeling zullen uitgelicht worden waarna de voor- en nadelen van deze regeling besproken zullen worden. Tot slot zal er in de conclusie antwoord gegeven worden op de eerste deelvraag, die luidde: Wat houdt de fiscale eenheid in?.

2.1 In het algemeen

De fiscale eenheid is geregeld in art.15 wet VPB 1969 en het Besluit fiscale eenheid 2003. De regeling houdt in dat, nadat er voldaan is aan alle voorwaarden, de belasting van alle belastingplichtigen binnen de fiscale eenheid geheven wordt alsof er één belastingplichtige is.⁹ Dit wordt geheven bij één vennootschap en die wordt de moedermaatschappij van de fiscale eenheid genoemd. De andere vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid worden (klein)dochtermaatschappijen genoemd en dit kunnen er meerdere zijn. Deze dochters en moeder tezamen worden dan aangemerkt als fiscale eenheid. De werkzaamheden en vermogen van alle dochtermaatschappijen maken deel uit van het vermogen en werkzaamheden van de moedermaatschappij.¹⁰ Dit betekent mede dat er dus geen deelneming is vanuit de moeder in de dochtermaatschappijen, want het is in feite niet mogelijk om een deelneming in jezelf te hebben. De maatschappijen behouden ieder wel een persoonlijke balans, maar door de fiscale eenheid ontstaat er één geconsolideerde balans. Belangrijk is om te realiseren dat vennootschappen buiten de fiscale eenheid deze zogenoemde eenheid niet kunnen zien. De fiscale eenheid heeft geen externe werking.¹¹ Alleen de vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid zijn hier bewust van en als partijen van buitenaf een transactie willen verrichten met een bepaalde dochtermaatschappij, betekent dit niet dat deze derde een handeling verricht met de hele fiscale eenheid. Sinds 2003 is art. 15 wet VPB 1969 aangescherpt en zijn de vereisten bepaald zoals we die nu kennen.

⁹ Stevens, L.G.M., Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2012, p. 430.

¹⁰ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Den Haag: SDU Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, Hoofdstuk 6.3.

¹¹ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Den Haag: SDU Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, Hoofdstuk 7.5.

2.2 De wettelijke vereisten

Zoals eerder vermeld, moet er aan bepaalde voorwaarden voldaan worden om een fiscale eenheid te vormen én deze in stand te houden. Art.15 leert ons 7 wettelijke vereisten¹² waaraan voldaan moet worden. Deze vereisten worden in willekeurige volgorde besproken.

2.2.1 Rechtsvorm

Voor de fiscale eenheid moeten de moeder en dochter uiteraard beiden belastingplichtig zijn voor de wet VPB 1969. Deze subjecten mogen echter niet elke vorm van rechtspersoonlijkheid hebben. De moedermaatschappij moet een NV, een BV een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een woningcorporatie als bedoeld in art.2 lid 1 onderdeel d wet VPB zijn. Daarnaast is het voor de moedermaatschappij tevens mogelijk om een lichaam te zijn die naar het op de BES eilanden geldende recht dan wel het recht van Aruba, Curaçao, Sint Maarten, een lidstaat van de EU of een verdragspartner van Nederland geldende recht is opgericht¹³, indien de aard en inrichting van het lichaam vergelijkbaar is met het Nederlands recht. De rechtsvorm van de dochtermaatschappij is beperkter. Deze mag een NV, BV of een daarmee naar aard en inrichting vergelijkbaar lichaam zijn dat is opgericht naar het recht van de landen en gebieden die ook hierboven bij de moedermaatschappij genoemd zijn¹⁴. Het is dus niet mogelijk om met elk lichaam een fiscale eenheid te vormen.

2.2.2 Aandelenbezit

De moedermaatschappij van de fiscale eenheid moet minimaal 95% juridische en economische eigendom bezitten van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van de dochtermaatschappij.¹⁵ Deze aandelen moeten ook ten minste 95% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigen en in alle gevallen recht geven op minimaal 95% van de winst en vermogen van de dochtermaatschappij. Indien er bijvoorbeeld 6% aandelen worden vervreemd, dan voldoet men niet meer aan dit vereiste. Dit aandelenbelang mag volgens art.15 lid 2 ook middellijk gehouden worden, mits de aandelen onmiddellijk worden gehouden door lichamen die ook deel uitmaken van de fiscale eenheid. Het is dus niet mogelijk om een fiscale eenheid te vormen tussen moeder en kleindochter als de aandelen van de kleindochter worden gehouden door de dochter en deze geen onderdeel vormt van de fiscale eenheid.¹⁶ In dit voorbeeld is er dan geen 95% economisch en juridisch belang.

¹² Stevens, L.G.M., Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2012, p. 430.

¹³ HR 13 november 1996, BNB 1998/47, nr. 31 008.

¹⁴ Streek, J.L. van de & Strik, S.A.W.J. Cursus Belastingrecht Archief: 2015/ Vpb 2.9.2.B.

¹⁵ Art. 15 lid 1 wet VPB.

¹⁶ Hier is uitgegaan van de tekst uit art.15 wet VPB. In hoofdstuk 3 en 4 zal blijken dat vanuit EU-jurisprudentie dit wel mogelijk is en hier uitbereidingen aan zijn gegeven.

2.2.3 Vestigingsplaats

Zowel de moeder als de dochtermaatschappij moeten beiden in Nederland gevestigd zijn. Om te bepalen waar een lichaam gevestigd is, wordt dit altijd naar omstandigheden beoordeeld.¹⁷ Als de belastingplichtige volgens belastingregelingen of verdragen geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd, dan is dat het geval. Het is dus niet mogelijk om fiscale eenheden te vormen met buitenlandse lichamen. Echter, hier is een uitzondering op volgens art. 15 lid 4. Deze geeft aan dat het mogelijk is om een fiscale eenheid te vormen met een vaste inrichting in Nederland die behoort tot een buitenlands lichaam.¹⁸ Hier zijn echter wel voorwaarden aan verbonden.

2.2.4 Boekjaar

De boekjaren van de moeder en dochter moeten gelijk lopen, omdat de balans van de fiscale eenheid geconsolideerd is. Dit geldt voor het begin en het einde van het boekjaar. Als een dochtermaatschappij gedurende het jaar in de fiscale eenheid voegt, moet het gedeelte van het jaar waarbij het geen onderdeel uitmaakte van de fiscale eenheid als afzonderlijk jaar aangemerkt worden, maar niet als afzonderlijk boekjaar.¹⁹

2.2.5 Winstbepaling

Bij de lichamen die onderdeel zijn van de fiscale eenheid moeten dezelfde winstbepalingen van toepassing zijn. De berekening van de resultaten en winsten mogen dus niet afwijken. Goed koopmansgebruik biedt veel ruimte aan belastingplichten en dit mag nog steeds afwijken binnen de fiscale eenheid. Dit vereiste geldt dus vooral voor de winstberekening.²⁰

2.2.6 Voorraaddochter

Het is niet mogelijk om een fiscale eenheid te vormen tussen een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij die alleen ter voorraad gehouden wordt, de zogenaamde voorraaddochter²¹. Het moet wel een onderneming zijn en dus niet een lichaam dat geen onderneming is en alleen maar ter belegging gehouden wordt.

¹⁷ Art 4 lid 1 AWR.

¹⁸ In hoofdstuk 3 en 4 zal verder worden ingegaan op grensoverschrijdende FE-constructies volgens het Europees recht dat uitbreiding heeft gegeven op art. 15 VPB.

¹⁹ Art 15 lid 3 onderdeel a wet VPB.

²⁰ R.E.C.M. Niessen, De nieuwe regeling voor de fiscale eenheid in de VPB, RN/ns03-037, p.10.

²¹ Art 15 lid 3 onderdeel f wet VPB.

2.2.7 Verzoek

Het aangaan van een fiscale eenheid is een keuze. Alle belastingplichtigen die onderdeel willen gaan uitmaken van een fiscale eenheid moeten een verzoek indienen waarna met terugwerkende kracht van 3 maanden²² een fiscale eenheid gevormd mag worden, mits aan alle bovengenoemde vereisten zijn voldaan. Het verzoek mag gedurende het hele jaar ingediend worden.

2.3 De voor -en nadelen

Het aangaan van een fiscale eenheid brengt voor- en nadelen met zich mee. Hieronder staan deze genoemd.

2.3.1 Voordelen

Door het aangaan van een fiscale eenheid hoeft er door al die belastingplichten maar één aangifte gedaan te worden, namelijk door de moedermaatschappij. Het concern wordt als het ware gezien als één belastingplichtige wat een administratief voordeel oplevert. Zoals in de vereisten besproken is, worden alle resultaten van de lichamen toegerekend aan de moedermaatschappij. Dit betekent dat ook verliezen gesaldeerd zullen worden en er dus verliesverrekening mogelijk is tussen de lichamen binnen de fiscale eenheid als er voldoende winst behaald wordt.²³ Deze horizontale verliesverrekening²⁴ wordt gezien als een groot voordeel. Doordat er geacht wordt maar één belastingplichtige te zijn, heeft dit ook gevolgen voor transacties binnen het concern, want deze komen namelijk niet tot uiting. Er wordt geen winst of verlies genomen van onderlinge transacties en prestaties, want aan jezelf leveren is immers niet mogelijk. Tot slot is het binnen het concern mogelijk om interne reorganisaties geruisloos uit te voeren. Onderlinge prestaties en transacties worden niet belast en daardoor wordt er niet afgerekend over stille reserves. Dit houdt in dat er zonder heffing vermogensbestanddelen overgedragen kunnen worden naar andere maatschappijen binnen het concern en herstructureringen geruisloos plaats kunnen vinden. Hierdoor wordt het risico verspreid over meerdere lichamen.²⁵ Echter moet wel gezegd worden dat er voorwaarden verbonden zijn aan transacties binnen het concern.²⁶

²² Art 15 lid 5 wet VPB.

²³ Kalvenhaar, M. kleine. , Toerekening van belastingschulden binnen de fiscale eenheid, *Vennootschap & Onderneming* 2008, nr.12 blz. 259.

²⁴ Art 12 BFE.

²⁵ Stevens, L.G.M., *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2012, p. 431.

²⁶ Denk hierbij aan art. 15ai wet VPB.

2.3.2 Nadelen

Naast de voordelen bestaan ook allerlei nadelen aan de fiscale eenheid. Een groot nadeel van zo'n concern is dat alle lichamen binnen de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk²⁷ zijn voor de vennootschapsbelastingsschuld van de moedermaatschappij. Het toerekenen van de saldi van de lichamen aan de moedermaatschappij brengt naast bovengenoemde voordelen ook nadelen mee. Zo geldt het tarief van 20% voor de hele fiscale eenheid en komt men gemakkelijk in het hogere tarief. Zonder de fiscale eenheid kunnen de lichamen ieder gebruik maken van het 20% tarief, maar nu kan dat niet meer.²⁸ De investeringsaftrek wordt ook beperkt doordat de consolidatie zorgt voor het sneller bereiken van de grenzen van deze regeling.²⁹ Verder kan er binnen de fiscale eenheid geen liquidatieverlies ontstaan als er een dochtermaatschappij geliquideerd wordt en na ontvoeging kan deze ook lager uitvallen. Tot slot zijn er allerlei strenge regels met betrekking tot het voegen en ontvoegen van maatschappijen in de fiscale eenheid.³⁰ Voorafgaand aan de voeging en na het ontvoegen zijn er strikte regels voor de waarderingen om misbruik tegen te gaan inzake de onderlinge vorderingen en schulden en het belang in de maatschappijen.

2.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is de fiscale eenheid art.15 wet VPB in hoofdlijnen behandeld. Deze regeling houdt in dat het mogelijk is om zelfstandige maatschappijen binnen een concern op verzoek een fiscale eenheid te laten vormen waardoor er één moedermaatschappij ontstaat met daaronder (klein)dochtermaatschappijen. De moedermaatschappij treedt dan op als belastingplichtige voor de hele fiscale eenheid en de resultaten van alle maatschappijen worden toegerekend aan de moedermaatschappij. Om een fiscale eenheid te vormen en te behouden moet er wel voldaan zijn aan 7 vereisten zoals het hebben van 95% belang in de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid heeft geen externe werking. De voor- en nadelen moeten tegen elkaar afgewogen worden als een concern een fiscale eenheid zou willen aangaan. Een groot voordeel is het verrekenen van verliezen en het geruisloos overdragen van vermogensbestanddelen tussen maatschappijen. Daarnaast zijn er nadelen die ervoor zorgen dat alle maatschappijen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de vennootschapsbelastingsschuld van de moedermaatschappij. Het geruisloos overdragen van vermogensbestanddelen kan ook in zijn nadeel werken nadat een maatschappij uit de fiscale eenheid is ontvoegd. Het is voor een concern dus belangrijk om te bepalen of de voordelen zwaarder wegen dan de nadelen van het vormen van een fiscale eenheid.

²⁷ Art.39 Invorderingswet.

²⁸ Stevens, L.G.M., Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2012, p. 431.

²⁹ Stevens, L.G.M., Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2012, p. 431.

³⁰ Denk hierbij aan art. 15ab, 15ai en 15aj wet VPB.

Hoofdstuk 3 De arresten van het Hof van Justitie

In het vorige hoofdstuk is de fiscale eenheidsregeling behandeld zoals deze volgt uit de wettekst van art. 15 VPB en het BFE. Het HvJ heeft in een tal van arresten uitspraken gedaan inzake de fiscale eenheid waarbij de aandeelhouder van de deelnemende maatschappijen niet in hetzelfde land gevestigd is. Deze uitspraken zijn relevant zijn voor het huidige fiscale-eenheidsregime in Nederland. In dit hoofdstuk zal besproken worden of de huidige FE-constructies volledig voldoen aan het Europees recht. De arresten van het HvJ zullen in hoofdlijnen toegelicht worden en tot slot zal er in de conclusie antwoord gegeven worden op de tweede deelvraag, die luidde: Wat heeft het HvJ geoordeeld inzake de fiscale eenheid in 'grensoverschrijdende' situaties?

3.1 Société Papillon

In dit arrest³¹ werd de Franse vennootschap Société Papillon behandeld die volledig aandeelhouder was van de in Nederland gevestigde APC BV die op haar beurt weer 99.99% hield in de Franse Kiron SARL vennootschap³². Papillon wilde het zogenoemde l'intégration fiscale toepassen, het fiscale eenheidssysteem dat ze in Frankrijk kennen en dat op het FE-regime in Nederland lijkt. Hiermee zouden Papillon en Kiron SARL zich kunnen opgeven als een fiscale eenheid voor de Franse VPB. Deze werd echter geweigerd, omdat Papillon de aandelen in Kiron indirect hield via een Nederlandse tussenhoudster die dus niet aan de Franse VPB onderworpen was. Papillon kon dus geen gebruik maken van deze fiscale integratie en daartegen werd bezwaar gemaakt. Het zou immers wel mogelijk zijn om een fiscale eenheid te vormen met een kleindochtermaatschappij als deze aandelen gehouden werden door de dochtervennootschap die wel in Frankrijk gevestigd was, maar niet als de aandelen van deze kleindochtermaatschappij gehouden werden door een buitenlandse dochtervennootschap.

Na het bezwaar werd er in beroep gegaan en vervolgens in cassatieberoep bij de Franse Raad van State. Hier rees de vraag of deze ongelijke behandeling in grensoverschrijdende situaties resulteerde in een beperking van de vrijheid van vestiging³³. Immers mag je volgens het Europees recht in andere landen vestigen en is het voor elk lidstaat verplicht om zich te houden aan het Europees recht. De Franse raad van State vroeg zich af of deze beperking gerechtvaardigd kon worden en daarom heeft het twee prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ.³⁴ De hoofdvraag is of deze onderhavige regeling een beperking van de vrijheid van vestiging is. Het antwoord hierop kan tevens gevolgen hebben voor de situatie waarbij een Nederlandse moedermaatschappij een fiscale eenheid wil vormen met haar kleindochtervennootschap terwijl de aandelen van deze kleindochter gehouden worden door een buitenlandse dochtermaatschappij.

³¹ HvJ 27 november 2008, zaak C-418/07, Papillon.

³² Hieronder waren nog allerlei dochtermaatschappijen waarvan Kiron de moeder was.

³³ Art. 49 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

³⁴ HvJ 27 november 2008, zaak C-418/07 (Papillon), NTFR 2008/2404, V-N 2008/59.20, r.o. 13.

Het HvJ oordeelde dat grensoverschrijdende situaties objectief vergelijkbaar zijn met binnenlandse fiscale eenheden volgens de doelstellingen van de Franse wet. Als de ene situatie dan wordt benadeeld, betekent dit dat er een beperking is en dus een strijd met de vrijheid van vestiging. Deze beperking kon niet gerechtvaardigd worden³⁵ en dus was de Franse l'intégration fiscale in strijd is met het Europees recht. De 'Papillon constructie' moest in Frankrijk dus toegestaan worden. De Europese Commissie is onder andere verantwoordelijk voor het handhaven van het Europees recht en zij was van mening dat Nederland zodoende ook het fiscale- eenheidsregime moest aanpassen na dit arrest.³⁶ Dit is toen echter niet gelijk gedaan door de staatssecretaris van Financiën.

3.2 De drie HvJ arresten na Papillon

Het Papillon-arrest uit 2008 zorgde voor grote ophef over de fiscale eenheid in 'grensoverschrijdende' situaties. De Europese Commissie startte een infractieprocedure tegen Nederland omdat zij vond dat de Nederlandse wet inzake de fiscale eenheid, mede door de uitspraak in het Papillon-arrest, gewijzigd moest worden. De huidige wet was volgens de Europese Commissie in strijd met de vrijheid van vestiging. De staatssecretaris ging in 2012 hier niet in mee en wilde het HvJ hier een uitspraak over zien doen met betrekking tot de Nederlandse wet. Er zijn hierna drie gevoegde arresten behandeld door het Hof Amsterdam die geleid hebben tot behandeling bij het HvJ en deze uitspraken zijn van grote invloed op het Nederlandse fiscale- eenheidsregime. Deze arresten gingen over SCA Group Holding, MSA International Holdings en X AG. SCA en MSA vertonen in grote lijnen veel overeenkomsten en daarom zullen beide arresten samen toegelicht worden.

3.2.1 SCA Group Holding & MSA International Holdings

SCA en MSA zijn twee in Nederland gevestigde vennootschappen die (in)direct dochter-vennootschappen bezitten die in Duitsland zijn gevestigd. Deze bezitten op hun beurt weer kleindochtervennootschappen die in Nederland zijn gevestigd. SCA en MSA hebben samen met hun Nederlandse kleindochtervennootschappen verzocht om zich te vormen tot een fiscale eenheid in Nederland.³⁷ De inspecteur heeft dit echter geweigerd, omdat de tussenliggende vennootschappen niet in Nederland, maar in Duitsland gevestigd zijn en het volgens art. 15 wet VPB dus niet mogelijk is om als fiscale eenheid aangemerkt te worden. SCA en MSA zijn in beroep gegaan en rechtbank Haarlem heeft geoordeeld dat het niet toestaan van de fiscale eenheid in strijd was met de vrijheid van vestiging volgens het Europees recht, want de 'grensoverschrijdende' situatie wordt hierdoor nadelig behandeld. Hierna werd er hoger beroep ingediend bij het gerechtshof Amsterdam.

³⁵ HvJ 27 november 2008, zaak C-418/07 (Papillon), NTFR 2008/2404, V-N 2008/59.20, r.o. 25.

³⁶ Gelder, G.C.F. van, 10 oktober 2012, Papillon, Philips, rechtbankuitspraken, infractieprocedure hoe nu verder met de grensoverschrijdende fiscale eenheid?, MBB. Onderdeel 4.

³⁷ HvJ EU 12 juni 2014, nr. C-39/13 en C-41/13.

Deze heeft op zijn beurt prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ inzake de vrijheid van vestiging voordat de Europese Commissie naar het HvJ ging stappen met betrekking tot het Papillon-arrest, omdat de Staatssecretaris de wet niet wilde wijzigen nadat de Europese Commissie hierop aandrang. Volgens het HvJ zijn de grensoverschrijdende en binnenlandse situaties objectief vergelijkbaar, omdat in beide gevallen de doelstelling van het consolideren van resultaten bereikt kan worden. Het niet toestaan van een fiscale eenheid is dus een beperking. Deze beperking kan gerechtvaardigd worden als dit verband houdt met de samenhang van het Nederlandse belastingstelsel. Het HvJ heeft geoordeeld dat dit niet het geval is³⁸ en er dus sprake is van een beperking waardoor er strijd is met het Europees recht, namelijk de vrijheid van vestiging.

3.2.2 X AG

X AG is een vennootschap die in Duitsland gevestigd is. X houdt (in)direct de aandelen in dochtermaatschappijen X3 Holding GmbH, D1 BV en D2 BV die allemaal in Nederland zijn gevestigd. Deze dochtermaatschappijen hebben verzocht om te worden aangemerkt als een fiscale eenheid. Dit werd echter afgewezen, omdat de gezamenlijke moedermaatschappij X AG niet in Nederland gevestigd is. Hier rees tevens de vraag of dit niet in strijd is met de vrijheid van vestiging.³⁹ Als X AG in Nederland gevestigd was dan was deze fiscale eenheid wel toegestaan, dus dit betekende dat de grensoverschrijdende situatie anders behandeld werd. Het HvJ oordeelde ook hier dat de grensoverschrijdende en de binnenlandse situaties objectief vergelijkbaar zijn, aangezien het doel van de fiscale eenheidsregeling bereikt wordt doordat de resultaten van verschillende vennootschappen geconsolideerd kunnen worden. Deze beperking kon niet gerechtvaardigd worden en daardoor is het niet toestaan van een fiscale eenheid tussen deze zustervennootschappen in strijd met het Europees recht.

3.3 Uitspraak gerechtshof Amsterdam

De hierboven genoemde drie arresten van het HvJ zijn via de rechtbank Haarlem bij het gerechtshof Amsterdam terecht gekomen. De fiscale eenheids-constructie van het Papillon-arrest lijkt erg veel op de constructie die in de arresten SCA en MSA behandeld zijn. Hierbij wil de moedermaatschappij en de kleindochtermaatschappij een fiscale eenheid vormen terwijl de dochtermaatschappij in het buitenland gevestigd is en de aandelen in de kleindochtervennootschap bezit. In het X AG-arrest ging het om zustervennootschappen die een fiscale eenheid wilde vormen in Nederland terwijl de gemeenschappelijke moeder in het buitenland gevestigd is en er in Nederland in feite geen moedermaatschappij is. Op 17 januari 2013 had het gerechtshof Amsterdam prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ over deze zaken met betrekking tot de vrijheid van vestiging.⁴⁰

³⁸ HvJ EU 12 juni 2014, nr. C-39/13 en C-41/13, r.o.41.

³⁹ HvJ EU 12 juni 2014, nr. C-40/13, r.o. 45.

⁴⁰ Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00180bis, onderdeel 4.1.

Op 12 juni 2014 heeft het HvJ uitspraak gedaan en geoordeeld dat de grensoverschrijdende en binnenlandse situatie objectief vergelijkbaar zijn, omdat in beide gevallen consolidatie van resultaten bereikt kan worden. Hij is van mening dat de coherentie van het Nederlandse belastingstelsel, mede door de deelnemingsvrijstelling, in stand blijft voor grensoverschrijdende situaties. Het gerechtshof heeft de uitspraak van het HvJ gelezen en was van mening dat hij de coherentie met betrekking tot de deelnemingsvrijstelling ontoereikend heeft uitgelegd, omdat er in een fiscale eenheid geen sprake is van een deelneming en het toestaan van deze constructie wel degelijk gevolgen met zich meebrengt. Desalniettemin was de uitspraak voor het gerechtshof voldoende duidelijk en is de einduitspraak door het gerechtshof op 11 december 2014 gedaan over deze drie zaken. Het weigeren van deze fiscale eenheden wordt disproportioneel geacht en daarmee onverenigbaar met de vrijheid van vestiging van het Europees recht. De staatssecretaris ging hier niet in beroep en op 30 december 2014 heeft de staatssecretaris het besluit gepubliceerd waarin deze fiscale eenheden, onder voorwaarden, toegestaan moeten worden.⁴¹

3.4 Groupe Steria

De meest recente arresten met betrekking tot de grensoverschrijdende fiscale eenheid zijn de Groupe Steria en de Finanzamt Linz arresten. Deze behandelen hetzelfde concept en daarom wordt alleen de Groupe Steria kort toegelicht.⁴² Steria is een moedermaatschappij gevestigd in Frankrijk en is onderdeel van Groupe Steria. Steria bezit dochterondernemingen in Frankrijk en in andere lidstaten. Volgens het Franse recht is het mogelijk om dividenden die worden ontvangen van de binnenlandse deelnemingen voor 95% af te trekken van de totale nettowinst van de moedermaatschappij.⁴³ Dividenden kunnen ook geheel belastingvrij ontvangen worden wanneer deze dividenden worden ontvangen vanuit maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale integratie. Zoals in Nederland, was het in Frankrijk volgens de huidige wettekst alleen mogelijk om een fiscale integratie te vormen met maatschappijen die in Frankrijk zijn gevestigd. Dit betekent dat de vrijstelling voor ontvangen dividenden vanuit dochtermaatschappijen die niet in Frankrijk gevestigd zijn, niet geldt. Deze dividenden zijn dan voor 5% belast en kunnen dus niet volledig afgetrokken worden van de winst, hoewel het wel volledig aftrekbaar zou zijn als de dochtermaatschappij in Frankrijk gevestigd was. Steria was van mening deze Franse regeling in strijd was met de vrijheid van vestiging omdat het grensoverschrijdende situaties benadeelt, want Steria kon nu geen beroep doen op dezelfde voordelen zoals in de binnenlandse situatie. In september 2015 heeft het HvJ geoordeeld dat er inderdaad benadeeld wordt, omdat het minder aantrekkelijk wordt om in andere lidstaten dochtermaatschappijen op te richten.

⁴¹ Besluit van 16 december 2014, nr. BLKB2014/2137M.

⁴² Voor meer inzicht in Finanzamt Linz, zie HvJ C-66/14.

⁴³ HvJ EU 2 september 2015, nr. C-386/14, r.o. 6.

Dit verschil is verenigbaar met de vrijheid van vestiging als het ziet op objectief niet vergelijkbare situaties of gerechtvaardigd wordt uit hoofde van een dwingende reden van algemeen belang.⁴⁴ Het HvJ oordeelde dat het wel vergelijkbaar is, omdat de moedermaatschappij in beide gevallen lasten draagt die met de dochtermaatschappij te maken hebben.

Verdere rechtvaardigingsgronden zijn er niet volgens het HvJ en daarom werd dit verschil door de Franse regeling in strijd met het Europees recht geoordeeld, namelijk de vrijheid van vestiging. Uit deze arresten vloeit wederom de ‘per element-benadering’ uit. Het houdt in dat in beginsel elk voordelig element uit de fiscale eenheid toetsbaar is aan het Europees recht. Hierbij moet dan ook voor elk element bepaald worden of deze gerechtvaardigd kan worden. Belastingplichtigen binnen de fiscale eenheid in een grensoverschrijdende situatie kunnen zich dan alsnog beroepen op voordelen die alleen golden in binnenlandse situaties.⁴⁵ Voorheen heeft de Hoge Raad geoordeeld dat Nederland volgens het Europees recht niet verplicht is tot het toestaan van partiële benadering van de fiscale eenheid.⁴⁶ Echter is de vraag of na dit arrest hetzelfde zal gelden. Het huidige fiscale-eenhedsregime is hierdoor nog meer ter discussie gekomen en het wordt alsmat complexer. Hoe Nederland deze ‘per element-benadering’ zal aanpakken, zal nog moeten blijken.

3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is jurisprudentie van het HvJ behandeld inzake de fiscale eenheid in ‘grensoverschrijdende’ situaties. Het Papillon-arrest was het eerste arrest die het huidige regime serieus in twijfel bracht met betrekking tot het Europees recht. Hierin werd duidelijk dat het niet toelaten van een fiscale eenheid tussen een moedermaatschappij en kleindochtervennootschap in Frankrijk, waarbij de dochter niet in Frankrijk gevestigd was, in strijd was met de vrijheid van vestiging volgens het Europees recht, want dit was wel mogelijk geweest als de dochtermaatschappij ook in Frankrijk gevestigd was. Voor dit verschil in behandeling oordeelde het HvJ geen rechtvaardiging. Dit had invloed voor het Nederlandse fiscale-eenhedsregime en dat bleek des te meer uit de arresten die na Papillon behandeld werden. Uit de in Nederland gevestigde SCA Holding en MSA Holdings bleek ook dat in de Nederlandse fiscale eenheidssfeer deze constructie met een grensoverschrijdende dochter toegestaan moest worden. Verder werd door het HvJ in dezelfde zaak een uitspraak gedaan over de in Nederland gevestigde X AG. Hierin werd bepaald dat het niet toestaan van een fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen met een buitenlandse moeder ook in strijd was met de vrijheid van vestiging. Immers was dit wel mogelijk als de moedermaatschappij ook in Nederland was gevestigd.

⁴⁴ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in het licht van het EU-recht na de arresten Groupe Steria en Finanzamt Linz- en Groupe Steria-zaak, MBB 2015/12, onderdeel 3.1.

⁴⁵ Weber, D.M., De per element benadering onder het fiscale-eenhedsregime nader bezien in het licht van de Finanzamt Linz- en Groupe Steria-zaak, WFR 2015/696, onderdeel 4.5.

⁴⁶ Zie o.a. BNB 2011/244.

De staatssecretaris heeft in het besluit van eind 2014 deze 'grensoverschrijdende' FE-constructies toegestaan. Het fiscale- eenheidsregime wordt hierdoor alsmaar complexer. In de Groupe Steria en Finanzamt Linz arresten uit 2015 stond het begrip 'per element-benadering' centraal. Het HvJ heeft geoordeeld dat maatschappijen die onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid in grensoverschrijdende situaties toegestaan moeten worden en zich dan alsnog kunnen beroepen op voordelen die alleen in binnenlandse situaties zouden gelden, anders zou dit in strijd zijn met het Europees recht. Dit betekent dat elk voordelig element uit de fiscale eenheid getoetst kan worden aan het Europees recht. Dit maakt de regeling nog complexer en Nederland heeft tot op heden nog niet gereageerd op de 'per element-benadering'.

Hoofdstuk 4 Gevolgen en wetwijzigingen voor de fiscale eenheid

In het vorige hoofdstuk zijn de arresten van het HvJ inzake de fiscale eenheid behandeld. De Staatssecretaris heeft na deze arresten in het besluit van december 2014 toegestaan om in Nederland een fiscale eenheid te vormen in bepaalde situaties, waarbij een buitenlandse maatschappij betrokken is. Er is in oktober 2015 een wetsvoorstel ingediend die deze nieuwe situaties moeten toestaan in de huidige wet.⁴⁷ In dit hoofdstuk zal er geïllustreerd worden hoe deze situaties eruit zien en wat de relevante wetwijzigingen zijn die tot stand moeten komen hiervoor. Tot slot zal er in de conclusie antwoord gegeven worden op de derde deelvraag, die luidde: Wat voor gevolgen hebben deze FE-constructies voor het Nederlandse regime onder art. 15 van de wet VPB?

4.1 Fiscale eenheid in de nieuwe situaties

Het fiscale- eenheidsregime heeft veel commentaar te verduren gehad de afgelopen jaren. Het HvJ heeft geoordeeld dat het niet toestaan van een fiscale eenheid in bepaalde situaties in strijd is met de vrijheid van vestiging. Nederland moet zich aan het Europees recht houden en sinds het besluit is er verplicht een uitbreiding gegeven aan de huidige regeling en is de ‘Papillon-constructie’ en de ‘zuster-constructie’ toegestaan. Deze constructies zullen nader toegelicht worden.

4.1.1 Buitenlandse tussenmaatschappij

Volgens het wetsvoorstel van oktober 2015 is het mogelijk om onder voorwaarden een fiscale eenheid te vormen met een in Nederland gevestigde moeder- en (klein)dochtermaatschappij terwijl de aandelen van de (klein)dochtermaatschappij worden gehouden door een in het buitenland gevestigde dochtervennootschap die geen vaste inrichting in Nederland heeft.⁴⁸ Deze buitenlandse dochtervennootschap moet echter wel kwalificeren als tussenmaatschappij om de fiscale eenheid in Nederland mogelijk te maken. Dit houdt kortweg in dat het lichaam naar aard en inrichting vergelijkbaar moet zijn met een naar Nederlands recht opgerichte lichaam die onderwerpen is aan een winstbelasting en in een EUR/EER⁴⁹ land gevestigd moet zijn. Het mag dus niet zomaar een lichaam zijn die in een willekeurig land gevestigd is. Het 95% belang geldt hier nog steeds. De tussenmaatschappij moet (on)middellijk minimaal 95% van de aandelen in de (klein)dochtermaatschappij houden⁵⁰. De ononderbroken keten van de fiscale eenheid moet behouden blijven en mag slecht verbroken worden door een hierboven genoemde tussenmaatschappij. Zie figuur 2.

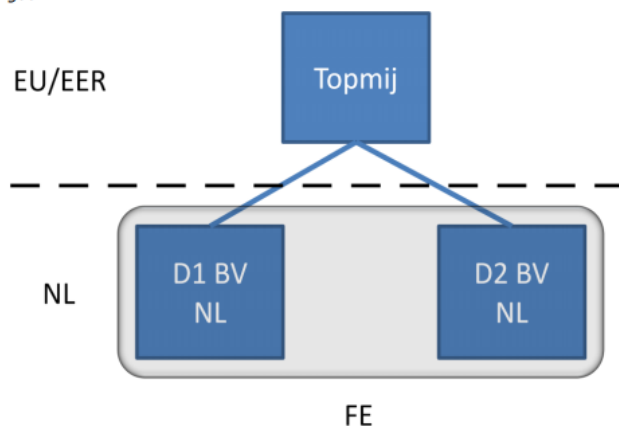
⁴⁷ Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Voorstel van wet, “Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting”.

⁴⁸ Dit wordt de ‘Papillon-constructie’ genoemd.

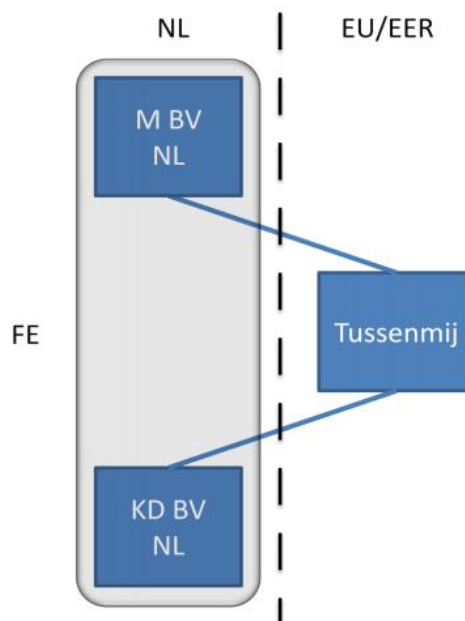
⁴⁹ Europese Unie/Europese Economische Ruimte.

⁵⁰ Het mag ook minder dan 95% zijn indien de overige aandelen gehouden worden door een andere tussenmaatschappij of maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid.

Figuur 1



Figuur 2



De maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoren, worden behandeld als één belastingplichtige. De verdere gevolgen van het aangaan van een fiscale eenheid in zo'n dergelijke situatie zijn zo veel mogelijk gelijk aan een situatie waarbij al de maatschappijen in Nederland zijn gevestigd. Een belangrijk verschil is wel dat de tussenmaatschappij een deelneming vormt voor de moedermaatschappij en deze tussenmaatschappij een deelneming heeft in de (klein)dochtermaatschappij. Hier moet dan rekening worden gehouden met de deelnemingsvrijstelling en de effecten die hierbij kunnen optreden.⁵¹

Verder is het belangrijk om rekening te houden met mogelijke verliesverrekening. Omdat al het vermogen en werkzaamheden toegerekend worden aan de moedermaatschappij kan er dubbele verliesneming ontstaan als de (klein)dochtermaatschappij verliezen lijdt en de tussenmaatschappij geliquideerd wordt. Deze tussenmaatschappij houdt namelijk een deelneming in de (klein)dochtermaatschappij en dat is onderdeel van haar vermogen. De verliezen van de (klein)dochtermaatschappij zijn al ten laste van het fiscale-eenheidsresultaat gekomen en de tussenmaatschappij kan dit verlies dan niet nog een keer nemen.⁵² Zo'n dubbele verliesneming zou in strijd zijn met doel en strekking van de wet en daarom wordt het liquidatieverlies kort gezegd slechts in aanmerking genomen voor zover het liquidatieverlies hoger is dan het verlies van de (klein)dochtermaatschappij dat al in de fiscale eenheid genomen is.

⁵¹ Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Memorie van toelichting, 34 323, nr. 3, "Wet aanpassing fiscale eenheid", blz. 10.

⁵² Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Memorie van toelichting, 34 323, nr. 3, "Wet aanpassing fiscale eenheid", blz. 10.

4.1.2 Zustermaatschappijen met een buitenlandse moeder

De uitbreiding in het wetsvoorstel ziet kortweg nog op één situatie, namelijk de ‘zusterconstructie’. Dit houdt in dat het mogelijk is om een fiscale eenheid te vormen tussen twee of meer in Nederland gevestigde maatschappijen, terwijl de aandelen worden gehouden door een moedermaatschappij die in het buitenland gevestigd is.

De moedermaatschappij hoort minimaal 95% van de aandelen te bezitten en gevestigd te zijn in een EUR/EER land. We spreken dan over een topmaatschappij. Zie figuur 1 hierboven.⁵³ Het is dan mogelijk om een fiscale eenheid te vormen tussen de zustermaatschappijen die in Nederland gevestigd zijn. Het grote verschil is dat er geen moedermaatschappij in Nederland is. Immers, deze topmaatschappij bevindt zich niet in Nederland. Het is in dat geval de bedoeling dat de zusters een ‘moedermaatschappij’ aanwijzen in Nederland.⁵⁴ Het is bij de keuze essentieel dat de aandelen van de zustermaatschappij niet deels gehouden worden door een maatschappij die in Nederland gevestigd is en onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid. Immers kan een maatschappij niet als moedermaatschappij kwalificeren als de aandelen gehouden worden door een andere maatschappij. Het vermogen en de werkzaamheden van de fiscale eenheid worden dan toegerekend aan een van de zusters die dan dus optreedt als deze moedermaatschappij.

Verder is bij de keuze van belang om na te gaan hoe lang een maatschappij deel zal kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. Indien de aandelen van de gekozen moedermaatschappij vervreemd worden door de topmaatschappij, betekent dit dat de hele fiscale eenheid verbroken wordt en dit kan weer sanctiegevolgen hebben volgens art. 15ai. Als echter de aandelen van de andere maatschappij vervreemdt worden, dan ontvoegt alleen deze maatschappij en blijft de fiscale eenheid in tact.⁵⁵

4.2 Relevante wetswijzigingen art.15 VPB

In hoofdstuk 2 zijn de wettelijke vereisten voor de fiscale eenheid besproken. Deze moeten gewijzigd worden om de hierboven geïllustreerde ‘Papillon-constructie’ en de ‘zusterconstructie’ in de wet op te nemen. De Staatssecretaris heeft de artikelwijzigingen voorgesteld. Art. 15 eerste lid wordt zodanig gewijzigd dat het niet meer noodzakelijk is de juridische en economische eigendom van minstens 95% van de aandelen te bezitten om een fiscale eenheid te vormen, zoals blijkt in de ‘Papillon-constructie’.

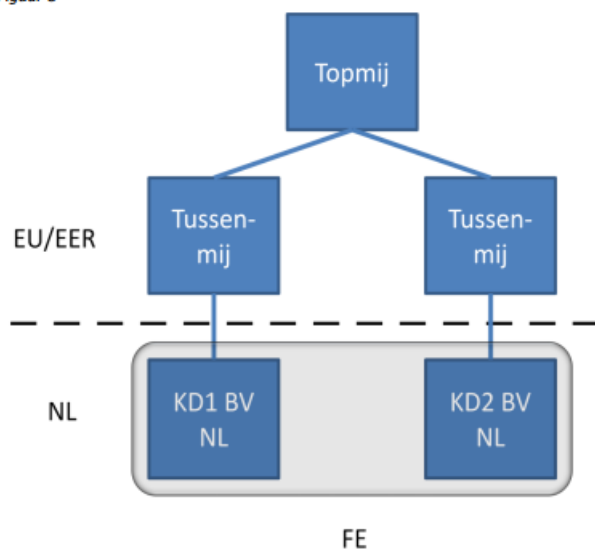
⁵³ Bron: Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Memorie van toelichting, 34 323, nr. 3, “Wet aanpassing fiscale eenheid”, blz. 5 en 6.

⁵⁴ Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Memorie van toelichting, 34 323, nr. 3, “Wet aanpassing fiscale eenheid”, blz. 11.

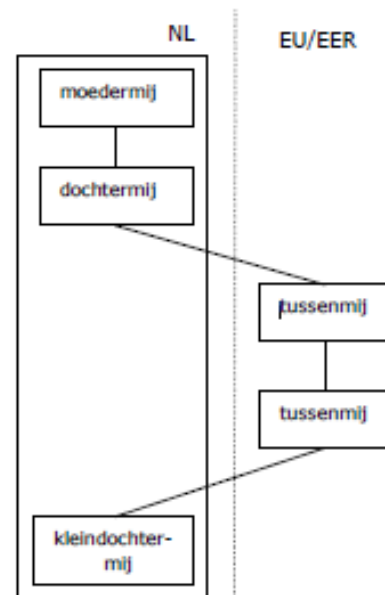
⁵⁵ Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Memorie van toelichting, 34 323, nr. 3, “Wet aanpassing fiscale eenheid”, blz. 11.

Immers, de buitenlandse tussenmaatschappij bezit dan de aandelen van de kleindochtermaatschappij in Nederland. In lid vijf wordt geregeld wat onder deze tussenmaatschappij wordt verstaan en de vereisten daarvoor.⁵⁶ Het tweede lid zal de regeling omtrent de ‘zuster-constructie’ bevatten. Hierbij wordt er in lid zes nader toegelicht wat er wordt verstaan onder een topmaatschappij die de aandelen bezit in de dochtermaatschappijen die in Nederland gevestigd zijn en een fiscale eenheid willen vormen. In het tweede lid wordt verder toegelicht welke zustermaatschappij als moedermaatschappij van de fiscale eenheid mag worden aangewezen. In beginsel zijn de zustermaatschappijen vrij in hun keuze als er aan de voorwaarden wordt voldaan. In het derde lid wordt geregeld wat er wordt verstaan onder aandelenbezit. Vooral het middellijk bezit is interessant. Het is mogelijk om een fiscale eenheid te vormen als er meerdere tussenmaatschappijen zijn zowel bij de ‘Papillon-constructie’ en de ‘zuster-constructie’.⁵⁷ Het is dan van belang dat deze tussenmaatschappijen niet in Nederland maar wel in de zogenoemde EU/EER-landen gevestigd zijn. Zie figuren 3 en 4.⁵⁸

Figuur 3



Figuur 4



Het minimaal 95% bezitten van de aandelen in de keten blijft ongewijzigd. Het huidige lid vier wordt verdeeld over het nieuwe lid zeven en acht. De huidige art. 15 strekt tot lid elf, maar dit zal worden uitgebreid tot lid vijftien. De nieuw voorgestelde wetwijzigingen hebben vooral betrekking op de rechtsvorm, het aandelenbezit en de vestigingsplaats, want het is nu mede mogelijk om een ‘Papillon-constructie’ te vormen waarbij een buitenlandse tussenmaatschappij de aandelen bezit in de dochtermaatschappij en niet de moedermaatschappij van de fiscale eenheid.

⁵⁶ Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Voorstel van wet, “Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting”, blz. 3.

⁵⁷ Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Voorstel van wet, “Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting”, blz. 4.

⁵⁸ Bron: Besluit van 16 december 2014, nr. BLKB2014/2137M, blz. 5.

De overige vereisten, zoals de gelijke boekjaren, blijven onveranderd. Verder is het belangrijk om rekening te houden met de deelneming zoals genoemd in paragraaf 4.1.1. Daarom zijn er ook wetsvoorstellen om de regels omtrent de deelnemingen volgens art. 13 te wijzigen na aanleiding van de nieuwe constructies.⁵⁹ Deze worden in deze scriptie echter niet behandeld.⁶⁰

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de gevolgen voor de fiscale eenheid besproken en geïllustreerd. Na het besluit van de staatssecretaris van eind 2014 is er een wetsvoorstel ingediend in oktober 2015 die het fiscale- eenheidsregime in Nederland moet aanpassen. Dit brengt met zich mee dat art.15 grondig geanalyseerd en gewijzigd moet worden om te voldoen aan het Europees recht. De ‘Papillon-constructie’ en de ‘zuster-constructie’ zijn hierdoor mogelijk gemaakt. In de ‘Papillon-constructie’ is het toegestaan om een fiscale eenheid te vormen in Nederland terwijl de aandelen van de (klein)dochtermaatschappij in bezit zijn van een zogenoemde tussenmaatschappij. Deze bevindt zich niet in Nederland en moet aan bepaalde eisen voldoen om gekenmerkt te worden als een tussenmaatschappij. Bij de ‘zuster-constructie’ is het mogelijk om een fiscale eenheid te vormen in Nederland terwijl de aandelen van deze maatschappijen in bezit zijn van een zogenoemde topmaatschappij. Deze topmaatschappij bevindt zich niet in Nederland en moet aan een aantal eisen voldoen. Deze constructies hebben gevolgen voor de huidige regeling van art. 15 VPB. Er wordt bijvoorbeeld niet meer voldaan aan het 95% aandelenbezits van de juridische en economische eigendom. De top- en- tussenmaatschappijen moeten ook voldoen aan een bepaalde rechtsvorm zodat er een fiscale eenheid mogelijk wordt in Nederland.

Deze nieuwe FE-constructies hebben ertoe geleid dat er aanpassingen zijn voorgesteld in het wetsvoorstel voor de huidige art. 15. De gevolgen hiervan zijn dat de huidige regeling veranderd moet worden. De veranderingen hebben voornamelijk betrekking op de bezits, de rechtsvorm en de vestigingsplaats van de maatschappijen. De tussenmaatschappij en topmaatschappij zijn hierbij nieuwe definities die toegelicht moeten worden in de wet. De nieuwe regeling moet ervoor zorgen dat er niet in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld. Hierbij moeten regels omtrent het tegenaan van vormen van dubbel verliesneming bepaald worden. Deze nieuwe FE-situaties beperken zich niet alleen tot art. 15, maar ook tot andere onderdelen van de wet VPB. Het Nederlandse regime wordt dus gewijzigd zodat de fiscale eenheid in nieuwe situaties toegestaan wordt in de wet VPB.

⁵⁹ Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Voorstel van wet, “Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting”, blz. 2.

⁶⁰ Voor nadere toelichting zie: Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Voorstel van wet, “Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting”, blz. 1 t/m 3.

Hoofdstuk 5 De toekomst

In het vorige hoofdstuk zijn de gevolgen besproken voor het huidige fiscale- eenheidsregime onder art. 15 VPB. Deze regeling zal gewijzigd worden en de al complexe regeling zal er niet eenvoudiger op worden. Er rijzen vragen op over hoe deze regeling nu vormgegeven moet worden na het Groupe Steria-arrest die invloed kan hebben op het Nederlandse fiscale- eenheidsregime. Er gaan geluiden rond of deze regeling wel stand zal houden en er wellicht betere fiscale alternatieven zijn dan de fiscale eenheid.⁶¹ In dit hoofdstuk zal besproken worden hoe de toekomst er uit kan zien voor de fiscale eenheid en er zal gekeken worden of de voordelen zwaarder blijven wegen dan de nadelen van deze regeling. Tot slot zal er in de conclusie antwoord gegeven worden op de laatste deelvraag, die luidde: Is het einde van de fiscale eenheid in zicht?

5.1 Fiscale eenheid na Groupe Steria

Na het Groupe Steria-arrest is de fiscale eenheid nog meer ter discussie komen te staan. Het Papillon-arrest werd in eerste instantie niet als een ‘aanval’ gezien op het huidige systeem, maar na de drie HvJ zaken na Papillon bleek dat het huidige regime daadwerkelijk gewijzigd moest worden. Voordat het wetsvoorstel in oktober 2015 ingediend werd bij de Tweede Kamer, was er al een volgende uitspraak gedaan inzake de fiscale eenheid; Groupe Steria⁶². Het lijkt erop dat terwijl de overheid worstelde met het aanpassen van het huidige regime, er wellicht al een volgende ‘aanval’ op het huidige systeem is. De vraag die opkomt is hoe dit nu verder moet met deze ingewikkelde regeling. Experts zijn van mening dat het huidige wetsvoorstel al niet volkomen duidelijk uitgewerkt is⁶³ en er staat al een ander Europees arrest voor de deur dat wellicht wéér voor aanpassing zal zorgen. De invloeden vanuit het Europees recht zorgen voor veel ophef over de regeling en deze zijn al bijna niet meer bij te benen. Het kan echter ook zo zijn dat het Groupe Steria-arrest geen invloed zal hebben op het huidige systeem. Volgens sommigen hoeft de ‘per element-benadering’ niet voor Nederland te gelden.⁶⁴ Het verschil in behandeling zou gerechtvaardigd kunnen worden vanwege de noodzaak om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven zoals het geval was bij de houdsterverliesregeling⁶⁵ waar de Hoge Raad een uitspraak over deed.⁶⁶ De vraag die dan opkomt is of deze uitspraak van de Hoge Raad hetzelfde zou zijn als het wel prejudiciële vragen had gesteld aan het HvJ. De Franse regeling ziet niet alleen op consolidatievoordelen, maar dient meer als instrument om aan binnenlandse concerns voordeel te verlenen.

⁶¹ Heithuis, E.J.W. , Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht? WFR 2015/1136.

⁶² HvJ EU 2 september 2015, nr. C-386/14, Groupe Steria.

⁶³ NOB, Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Wet aanpassing fiscale eenheid, Amsterdam, november 2015, blz. 3

⁶⁴ Jankie, S. , Het arrest-Groupe Steria is irrelevant voor de Nederlandse fiscale eenheid, 2016/43

⁶⁵ Zie BNB 2011/244

⁶⁶ In deze zaak had de Hoge Raad geen prejudiciële gesteld aan het HvJ.

De Franse en Nederlandse regeling kunnen dus verschillend behandeld worden. Er kunnen hier echter vraagtekens bij gezet worden. Zoals we bij Papillon hebben gezien, is het niet toereikend om te zeggen dat het een Franse kwestie is en dat deze geen invloed zal hebben op het Nederlandse systeem, zoals vooraf gedacht werd toen de uitspraak over Papillon gedaan werd. De drie HvJ arresten na Papillon hebben deze illusie verworpen en hoogstwaarschijnlijk is het een kwestie van tijd dat de ‘per element-benadering’ ook in Nederland getoetst zal worden en de wet mogelijk wéér gewijzigd moet worden om te voldoen aan het Europees recht. Immers, het Franse l’integration fiscale heeft veel overeenkomsten met de Nederlandse fiscale eenheid.

5.2 Het voortbestaan van het fiscale- eenheidsregime

De discussies rondom de fiscale eenheid laaien steeds meer op en er gaan geluiden rond of het voortbestaan van deze regeling wel reëel is. Sommige beweren dat deze regeling onnodig geworden is, omdat er betere faciliteiten zijn omtrent interne reorganisaties.⁶⁷ Deze discussie zal hieronder uitgelicht worden.

5.2.1 Het einde van de fiscale eenheid is in zicht

De ingewikkelde wetgeving inzake de fiscale eenheid blijft een punt van discussie. Het is de vraag of de voordelen nog steeds zwaarder wegen dan de nadelen waardoor de regeling nog relevant blijft en men er gebruik van maakt. Sommige beweren dat dit niet meer zo is en de regeling dus beter afgeschaft kan worden. Eén van die voordelen is de aangifte die alleen door de moedermaatschappij gedaan dient te worden. Dit is een administratief voordeel. Met de technologie van tegenwoordig gaat de aangifte een stuk soepeler en is het niet meer zo lastig om al de gegevens van de dochtermaatschappijen bij elkaar te voegen. Het is dan de vraag in hoeverre dit nog als een groot voordeel gezien kan worden.⁶⁸ Daarnaast zijn er andere reorganisatiefaciliteiten waardoor de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit niet meer zo voordelig is. Er zijn faciliteiten die erop lijken zoals de bedrijfsfusie, de juridische fusie en de juridische splitsing waardoor dit voordeel van de fiscale eenheid niet noodzakelijk meer is.⁶⁹ De andere faciliteiten hebben zelfs een kortere sanctietermijn en er bestaat een ruimere tegenbewijsmogelijkheid, waardoor deze reorganisatiefaciliteiten aantrekkelijker zijn voor belastingplichtigen dan die van de fiscale eenheid. De nadelen van de fiscale eenheid spreken voor zich. De sanctiebepalingen, aansprakelijkheid van de dochtermaatschappijen en de mogelijkheid om maar één keer gebruik te maken van de 20% tarief zijn wel de belangrijkste. Het grootste voordeel is de onderlinge verliesverrekening. Deze blijft erg aantrekkelijk, dus dat zou wel consequenties met zich meebrengen als de fiscale eenheid wordt afgeschaft.

⁶⁷ Heithuis, E.J.W. , Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht! WFR 2015/1348.

⁶⁸ Heithuis, E.J.W. , Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht! WFR 2015/1348, paragraaf 2.

⁶⁹ Heithuis, E.J.W. , Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht! WFR 2015/1348, paragraaf 4.

Hier moet dan wel een aparte regeling voor komen. Sommige suggereren het op verzoek overdragen van verliezen tussen de maatschappijen zoals in Engeland gedaan wordt met een ‘Group relief’ regeling.⁷⁰ Het afschaffen van de huidige regeling zal de belastingwetgeving, met name de VPB, een stuk eenvoudiger maken, want de fiscale eenheid is nu eenmaal een ingewikkelde regeling die ook ongewenste en onverwachte effecten met zich meebrengt als de samenhang met andere regelingen besproken wordt. Dit is tevens gebleken uit de HvJ arresten van de afgelopen jaren die niet alleen invloed hebben op de fiscale eenheid, maar ook op de regelingen zoals de deelnemingsvrijstelling en objectvrijstelling. Kortom, het afschaffen van de fiscale eenheid zou de belastingwetgeving in ons land een stuk eenvoudiger maken. Dit betwijfel ik echter en hieronder licht ik dit toe.

5.2.2 Het einde is niet in zicht

Hoewel men van mening kan zijn dat het afschaffen een betere stap is voor de huidige wetgeving, is dit wel een controversieel standpunt. Het is te begrijpen dat de commotie rondom het fiscale- eenheidsregime alleen maar aangewakkerd is door de HvJ arresten van de afgelopen jaren, maar dat hoeft volgens sommigen niet te betekenen dat de hele regeling, die al tientallen jaren bestaat⁷¹, afgeschaft moet worden. De voordelen blijven zwaarder wegen dan de nadelen zodat het vormen van een fiscale eenheid aantrekkelijk blijft. Het administratieve voordeel blijft zeker bestaan. Het afschaffen van de regeling dat alleen de moedermaatschappij aangifte hoeft te doen, heeft veel praktische gevolgen. Het klopt dat de technologie meer mogelijkheden biedt, maar het zelfstandig aangifte doen van al die dochtermaatschappijen is wel een hele klus. Om al die aangiftes apart te behandelen en te controleren levert praktische problemen op.⁷² De impact van het Europees recht op het nationale systeem van de afgelopen jaren maakt het lastiger als deze regelingen allemaal zelfstandig per maatschappij gehanteerd moet worden. Dat levert de belastingdienst extra werkdruk. In praktijk lijkt dit dus nog steeds een groot voordeel op te leveren. Men stelt ook dat andere reorganisatiefaciliteiten beter zijn dan de fiscale eenheid waardoor deze onnodig is.⁷³ Echter moet hier ook een toelichting worden gegeven over de andere reorganisatiefaciliteiten.

Een bedrijfsfusie is helemaal niet zo aantrekkelijk. Voor deze faciliteit is een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming vereist, waardoor je vermogensbestandsdelen niet zomaar kan verschuiven tussen maatschappijen. Dit vereiste werkt belemmerend voor ondernemingen en daarom wordt deze ook het minst gebruikt.⁷⁴ De juridische splitsing en de juridische fusie hebben dit vereiste niet en deze twee faciliteiten worden dan ook vaker genoemd ter vervanging van de fiscale eenheid.

⁷⁰ Heithuis, E.J.W. , Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht? WFR 2015/1136.

⁷¹ De regeling bestaat al sinds 1969 en is in 2003 herzien.

⁷² Vries, R.J. de, Fiscalisten, hun “speeltjes” en het einde van de fiscale eenheid VPB is nog niet in zicht, WFR 2015/1344, paragraaf 3.

⁷³ Heithuis, E.J.W. , Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht! WFR 2015/1348, paragraaf 4.

⁷⁴ Vries, R.J. de, Fiscalisten, hun “speeltjes” en het einde van de fiscale eenheid VPB is nog niet in zicht, WFR 2015/1344, paragraaf 5.

De juridische splitsing lijkt fiscaal heel erg op de bedrijfsfusiefaciliteit, alleen wordt deze aantrekkelijker gevonden doordat het niet hoeft te voldoen aan het ondernemingsvereiste⁷⁵. De juridische fusie hoeft ook niet te voldoen aan dit vereiste en maatschappijen kunnen dan opteren om te fuseren zodat een reorganisatie gerealiseerd wordt. Echter moet er voor de fusiefaciliteiten altijd voldaan worden aan de zakelijkheidseis, wat bij de fiscale eenheid niet het geval is. Dit houdt in dat er voor elke overdracht na gegaan moet worden of er niet in overwegende mate gericht wordt op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.⁷⁶ Hier kunnen ondernemingen tegenaan lopen.

Het klopt dat de fiscale eenheidsregeling ingewikkeld is en er wellicht serieus afgevraagd kan worden of de huidige regeling vereenvoudigd kan, en misschien zelfs moet, worden. De fiscale eenheid is echter niet de enige regeling die ingewikkeld is in de wet VPB, denk hierbij bijvoorbeeld aan de deelnemingsvrijstelling. Het is de afgelopen jaren, mede door de arresten van het HvJ, ingewikkelder en erg gedetailleerd geworden. Men kan vinden dat wellicht een Brits 'Group relief'-achtige regeling voor de verliesverrekening beter op zijn plaats is. De 'Group relief' regeling is ook ingewikkeld en het is maar de vraag of een dergelijke regeling veel vereenvoudiging oplevert.

Zoals hierboven genoemd is het niet zo dat de andere reorganisatiefaciliteiten een stuk eenvoudiger of beter zijn. Elke faciliteit heeft zo zijn punten, maar het is belangrijk om na te gaan wat er nu gedaan moet worden voor het fiscale- eenheidsregime in Nederland. De overheid moet ervoor zorgen dat ze de Europese invloeden op de nationale wetgeving blijven bijbenen om de fiscale eenheid in de loop van de tijd in stand te blijven houden en goed te begeleiden. De fiscale eenheid is al jaren een cruciaal onderdeel van de wet VPB en met het afschaffen wordt er niet veel opgelost. Echter moet wel daadwerkelijk iets gedaan worden aan de huidige regeling zodat het niet nog gecompliceerder en gedetailleerder wordt. Als er niets gedaan wordt, lijkt het erop dat het deze kant op blijft gaan.

Zoals in dit hoofdstuk besproken is, zijn de meningen verdeeld over wat nu gedaan moet worden met de fiscale- eenheidsregeling. Het is een mogelijkheid om de fiscale eenheid af te schaffen in de huidige wetgeving. Dit lijkt echter op een te drastische stap, want de regeling is al jarenlang een belangrijk onderdeel van de VPB. Verder is het ook mogelijk om de regeling te vervangen door het genoemde Britse 'Group relief' model in combinatie met de huidige reorganisatiefaciliteiten om tot een alternatief te komen voor de fiscale eenheid, en dan met name voor de verliesverrekening. Naar mijn idee is het mogelijk de beste oplossing om het huidige regime te laten bestaan en te herzien met betrekking tot het Europees recht. Er moet gezorgd worden dat de Europese ontwikkelingen bij te benen zijn. Dit houdt mede in dat de 'per element-benadering' toegestaan moet worden in Nederland.

⁷⁵ Het vereiste waarbij voldaan moet worden aan een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming.

⁷⁶ Zie o.a. art. 14 lid 4 wet VPB.

Als dit niet gedaan wordt en belastingplichtigen zich in de toekomst beroepen op deze regeling uit het Groupe Steria-arrest, dan moeten zij naar de Europese rechter en zal er jarenlang rechtsonzekerheid in Nederland hierover ontstaan. Het is dus een kwestie van tijd dat deze regeling toegestaan moet worden. Er moet dan per regeling beoordeeld worden of Nederland het recht heeft om een bepaald voordeel toe te staan of te weigeren. De samenhang van de fiscale eenheid moet dan wel gewaarborgd blijven en worden. Het is niet de bedoeling dat bedrijven alleen van de voordelen gebruik maken en de nadelen ontwijken.

De vraag blijft of een dergelijke regeling in de praktijk uitvoerbaar is. Het is niet de bedoeling dat het alsmaar ingewikkelder wordt, maar wellicht is het feit dat er met buitenlandse partijen en buitenlandse regelgeving rekening moet worden gehouden, een afdoende verklaring voor het feit dat het niet eenvoudiger kan. Bij een mogelijke herziening zal hier duidelijkheid over moeten komen en logischerwijs zal er door procedures in de toekomst meer duidelijk ontstaan over deze regels. Het toestaan van de 'per element-benadering' zal zorgen voor meer bezwaarschriften en procedures, maar het zal het huidige fiscale-eenhedsregime zoveel mogelijk in stand houden.

5.3 Conclusie

In dit hoofdstuk is de toekomst van het fiscale-eenhedsregime besproken. De discussie rondom het fiscale-eenhedsregime is de afgelopen jaren vol op gang. Met het ingediende wetsvoorstel naar aanleiding van de drie HvJ arresten na Papillon is deze discussie niet verminderd, want het Franse Groupe Steria-arrest heeft deze juist laten toenemen. De 'per element-benadering' die uit deze zaak voortvloeit, zou ook effect kunnen hebben op het Nederlandse regime. Het was al een hele klus om de aanpassingen naar aanleiding van de drie HvJ arresten na Papillon te realiseren. Het net ingediende wetsvoorstel kan ontoereikend zijn voor de komende jaren. Het lijkt erop dat de al complexe regeling niet eenvoudiger wordt. Hierdoor ontstaan geluiden om de fiscale eenheid te schrappen uit de Nederlandse wetgeving, omdat verschillende auteurs van mening zijn dat de voordelen eigenlijk helemaal niet zo voordelig zijn. Er wordt beweerd dat er betere reorganisatie-faciliteiten zijn en dat de huidige belastingwetgeving veel eenvoudiger zal worden als de regeling wordt afgeschaft. Voor het grootste voordeel, namelijk de verliesverrekening, zou een ander systeem beter zijn, zoals het Britse systeem met het 'Group relief' regeling.

Naar mijn oordeel wordt echter met het afschaffen van de fiscale eenheid niet veel opgelost. Het fiscale-eenhedsregime is al tientallen jaren een belangrijk onderdeel van de VPB. De voordelen zijn in de praktijk erg realistisch en om hier van af te zien zou extreem veel extra druk leggen bij de ondernemingen en de Belastingdienst. De andere reorganisatiefaciliteiten zijn op bepaalde punten anders en zoals besproken in hoofdstuk 5.2.2 zijn deze niet beter. Het invoeren van een Brits model brengt niet met zich mee dat het systeem eenvoudiger zal werken in Nederland.

De voordelen van het vormen van een fiscale eenheid blijven zwaarder wegen dan de nadelen. In plaats van het afschaffen is het verstandiger om het huidige systeem aan te pakken om te zorgen dat het minder ingewikkeld en gedetailleerd wordt. De arresten van het HvJ hebben het huidige regime ter discussie gesteld en het is de taak van de overheid om te zorgen dat het fiscale- eenheidsregime zorgvuldig geanalyseerd wordt om onverwachte effecten tegen te gaan. Als er niets gedaan wordt dan is de kans groot dat het nog complexer en ingewikkelder wordt. Naar mijn mening is het een goede optie om het huidige regime te herzien, zoals in 2003 is gedaan, waarbij de 'per element-benadering' toegestaan wordt. Hierbij is het belangrijk dat de samenhang van de fiscale eenheid gewaarborgd blijft en niet te ingewikkeld wordt. In de mogelijke herziening kunnen de invloeden van het Europees recht een belangrijk onderdeel van discussie vormen om zo duidelijkheid te creëren in de belastingwetgeving en het Nederlandse fiscale-eenheidsregime in stand te houden.

Hoofdstuk 6 Conclusie

In deze scriptie heeft het fiscale-eenheidsregime centraal gestaan. Er is gekeken naar de Europese arresten inzake de fiscale eenheid en de invloed die deze arresten hebben op het Nederlandse regime. Door Europese regelgeving is er veel discussie ontstaan over het voortbestaan van het fiscale-eenheidsregime. De hoofdvraag luidde:

Leiden de uitspraken van het Hof van Justitie tot het einde van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime in de wet vennootschapsbelasting?

Aan de hand van de antwoorden op de vier deelvragen kan er nu antwoord gegeven worden op bovengenoemde hoofdvraag om tot een gegronde conclusie te komen.

Allereerst is in hoofdstuk 2 in hoofdlijnen uitgelegd wat de fiscale eenheid inhoudt. Deze regeling zorgt ervoor dat het mogelijk is om maatschappijen binnen een concern te vormen tot een fiscale eenheid als er wordt voldaan aan zeven wettelijke vereisten. De fiscale eenheid houdt in dan er binnen het concern één moedermaatschappij ontstaat met daaronder (klein)dochtermaatschappijen en deze moedermaatschappij treedt dan op als belastingplichtige voor de hele fiscale eenheid. Binnen deze fiscale eenheid is het mogelijk om vermogensbestanddelen 'geruisloos' te verplaatsen en is het mogelijk om verliezen en winsten onderling te verrekenen. Hier zijn echter wel voorwaarden aan verbonden. Daarnaast zijn er ook nadelen zoals het hoofdelijk aansprakelijk zijn van de maatschappijen binnen de fiscale eenheid voor de belastingschuld van de moedermaatschappij. Er zijn dus verschillende voor- en nadelen van deze regeling. Een concern mag zelf verzoeken om een fiscale eenheid te vormen.

Vervolgens zijn in het derde hoofdstuk arresten van het HvJ behandeld inzake de fiscale eenheid. Deze uitspraken zijn relevant voor het Nederlandse fiscale-eenheidsregime. Het Franse Société Papillon-arrest was het eerste arrest dat voor serieuze ophef over deze regeling zorgde. In deze zaak bleek dat het volgens Europees recht mogelijk moet zijn om een fiscale eenheid te vormen met een moedermaatschappij en een kleindochtermaatschappij, terwijl de dochtermaatschappij in een ander land gevestigd is en de aandelen van de kleindochtermaatschappij houdt. Het niet toestaan was in strijd met de vrijheid van vestiging. Dit was in Nederland destijds niet toegestaan en dan zorgde voor ophef. Jaren na het Papillon-arrest werden drie arresten behandeld bij het HvJ, namelijk SCA Group Holding, MSA International Holdings en X AG. Deze arresten hadden betrekking op het Nederlandse regime. De SCA en MSA situaties waren hetzelfde als de 'Papillon-constructie' en hier werd ook bepaald dat een fiscale eenheid toegestaan moet worden in Nederland als de dochtermaatschappij in het buitenland gevestigd is. Daarnaast moest een fiscale eenheid ook toegestaan worden tussen zustermaatschappijen waarbij de moedermaatschappij in het buitenland gevestigd is. Dit bleek uit het X AG-arrest. Deze 'grensoverschrijdende' FE-constructies zijn eind 2014 door de staatssecretaris toegestaan.

De 'per element-benadering' zorgde in 2015 voor nog meer ophef over de fiscale eenheid. In de arresten Groupe Steria en Finanzamt Linz werd dit behandeld. Het HvJ oordeelde dat het voor 'grensoverschrijdende' fiscale eenheden, volgens het Europees recht, toegestaan moet worden om gebruik te maken van de voordelen van de fiscale-eenhedsregeling die normaal gesproken alleen in binnenlandse situaties gelden. Dit maakt de regeling complexer en ingewikkelder en Nederland heeft nog niet gereageerd op deze twee laatste arresten.

In hoofdstuk 4 is behandeld wat voor gevolgen de toegestane 'grensoverschrijdende' constructies hebben op het Nederlandse fiscale-eenhedsregime. Eind 2015 is er een wetsvoorstel ingediend die ziet op deze constructies. De wetsartikelen die betrekking hebben op de fiscale eenheid zullen aangevuld en gewijzigd worden zodat het voldoet aan het Europees recht. De 'Papillon-constructie' en de 'zuster-constructie' zijn dus toegestaan. Hierdoor moet er verandering gegeven worden aan de wettelijke vereisten van de fiscale eenheid. De dochtermaatschappij in de 'Papillon-constructie' die in het buitenland gevestigd is en geen onderdeel vormt van de fiscale eenheid, moet kwalificeren als een tussenmaatschappij en daar zijn voorwaarden aan verbonden. Hetzelfde geldt voor de moedermaatschappij in de 'zuster-constructie' die in het buitenland gevestigd is en geen onderdeel vormt van de fiscale eenheid. Deze moedermaatschappij moet kwalificeren als topmaatschappij en daar zijn ook voorwaarden aan verbonden. De wet moet zodanig ingericht worden dat deze constructies toegestaan worden en er niet in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld. Met name is de dubbele verliesverrekening hier belangrijk.

In het laatste hoofdstuk is behandeld of het einde van het fiscale-eenhedsregime daadwerkelijk in zicht is. De behandelde arresten van het HvJ hebben voor veel ophef gezorgd en het wetsvoorstel van eind 2015 ziet alleen op de drie arresten die na het Papillon-arrest behandeld zijn. Het Franse Groupe Steria-arrest heeft voor nog meer discussie geleid en de vraag is of dit arrest ook invloed zal hebben op het Nederlandse regime waardoor de regeling nog ingewikkelder en complexer wordt. Er gaan geluiden rond dat het afschaffen van de regeling beter is. De voordelen van de fiscale eenheid zijn tegenwoordig niet meer zo voordelig en er zijn andere reorganisatiefaciliteiten die niet minder goed zijn, zoals de bedrijfsfusie, de juridische fusie en de juridische splitsing. Een belangrijk onderdeel van de fiscale eenheid is de verliesverrekening tussen de maatschappijen. Als de fiscale eenheid wordt afgeschaft is het belangrijk om dit onderdeel op te vangen. Volgens sommige auteurs biedt het Britse 'Group relief' regeling hier uitkomst. In deze scriptie betwijfel ik dit standpunt echter. Naast het feit dat met het afschaffen niet veel opgelost wordt, is het maar de vraag of een dergelijke 'Group relief' regeling voor vereenvoudiging zal zorgen, want deze regeling is zelf ook ingewikkeld. De andere reorganisatiefaciliteiten zijn tevens niet een stuk eenvoudiger en beter. De voordelen van het huidige fiscale-eenhedsregime blijken in de praktijk zeker nog aanwezig. De regeling is al jarenlang een belangrijk onderdeel van de belastingwetgeving en daarom lijkt het afschaffen een te drastische stap.

Al met al is het naar mijn idee dan ook de bedoeling om het fiscale- eenheidsregime aan te pakken in plaats van de regeling af te schaffen. De Europese arresten hebben veel invloed (gehad) op de ontwikkelingen rondom het fiscale- eenheidsregime. Naar mijn oordeel zou het mogelijk een goede stap zijn om het huidige regime te herzien waarbij de Europese invloeden hierin een belangrijk onderdeel vormen. Om jarenlange rechtsonzekerheid te voorkomen is het een kwestie van tijd om de 'per element-benadering' toe te staan en de samenhang van de fiscale eenheid te blijven waarborgen en de Europese ontwikkelingen bij te benen. Het is niet de bedoeling dat het alsmear ingewikkelder wordt, maar wellicht is het feit dat er met buitenlandse partijen en buitenlandse regelgeving rekening moet worden gehouden, een afdoende verklaring voor het feit dat het niet eenvoudiger kan. Bij een mogelijke herziening zal hier duidelijkheid over moeten komen en logischerwijs zal er door procedures in de toekomst meer duidelijk ontstaan over deze regels. De, wellicht terechte, kritiek die de fiscale eenheid de afgelopen jaren te verduren heeft gehad, leidt niet tot het einde van het fiscale- eenheidsregime. Er moet wel geanalyseerd worden hoe de regeling redelijk bestendig blijft en wordt voor Europese invloeden om zo duidelijkheid te creëren in de belastingwetgeving en het Nederlandse fiscale- eenheidsregime in stand te houden.

Literatuurlijst

Artikelen

Gelder, G.C.F. van, 10 oktober 2012, Papillon, Philips, rechtbankuitspraken, infractieprocedure hoe nu verder met de grensoverschrijdende fiscale eenheid?, MBB.

Heithuis, E.J.W. , Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht? WFR 2015/1136.

Heithuis, E.J.W. , Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht! WFR 2015/1348.

Jankie, S. , Het arrest-Groupe Steria is irrelevant voor de Nederlandse fiscale eenheid, 2016/43.

Kalvenhaar, M. kleine. , Toerekening van belastingschulden binnen de fiscale eenheid, Vennootschap & Onderneming 2008, nr.12.

Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Den Haag: SDU Fiscale en Financiële Uitgevers 2005.

Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in het licht van het EU-recht na de arresten Groupe Steria en Finanzamt Linz- en Groupe Steria-zaak, MBB 2015/12.

Niessen, R.E.C.M. , De nieuwe regeling voor de fiscale eenheid in de VPB, RN/ns03-037.

NOB, Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Wet aanpassing fiscale eenheid, Amsterdam, november 2015.

Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Memorie van toelichting, 34 323, nr. 3, "Wet aanpassing fiscale eenheid".

Staatssecretaris - Financiën 16 oktober 2015, Kamerstuk: Voorstel van wet, "Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting".

Vakstudie Nieuws, Nederland moet "Papillon"-fiscale eenheid met (achter) kleindochtervennootschappen en zustervennootschappen toestaan volgens Hof van Justitie EU, V-N 2014/30.9.

Vries, R.J. de, Fiscalisten, hun "speeltjes" en het einde van de fiscale eenheid VPB is nog niet in zicht, WFR 2015/1344.

Weber, D.M., De per element benadering onder het fiscale- eenheidsregime nader bezien in het licht van de Finanzamt Linz- en Groupe Steria-zaak, WFR 2015/696.

Boeken

Geld, J.A.G. van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Kluwer:2015

Stevens, L.G.M., Elementair Belastingrecht, Deventer: Kluwer 2012.

Streek, J.L. van de & Strik, S.A.W.J. Cursus Belastingrecht Archief: 2015.

Jurisprudentie

Besluit 17 december 2002, Stb. 2002, 646, V-N 2003/8.

Besluit van 16 december 2014, nr. BLKB2014/2137M.

Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00180bis.

HvJ EU 27 november 2008, C-418/07, Papillon.

HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, SCA Holding.

HvJ EU 12 juni 2014, C-40/13, X1 AG.

HvJ EU 12 juni 2014, C-41/13 MSA International Holdings.

HvJ EU 6 oktober 2015, C-66/14, Finanzamt Linz.

HvJ EU 2 september 2015, nr. C-386/14, Groupe Steria.