

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

De C(C)CTB-voorstellen en de fiscale eenheid

Naam student: Dave Plooi

Studentnummer: 388679

Begeleider: Mr. R.B.N. Van Ovest

Tweede beoordelaar: Prof. dr. P. Kavelaars

Datum definitieve versie: 20 juni 2019

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	1
1.1 Inleiding	1
1.2 Onderzoeksvraag en deelvragen	5
1.3 Afbakening.....	5
1.4 Opzet	6
Hoofdstuk 2	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Ontstaansgeschiedenis huidige fiscale eenheidsregime	7
2.3 Vereisten fiscale eenheid	9
2.3.1 Het bezitsvereiste.....	9
2.3.2 Het samenvallende tijdvakkenvereiste	11
2.3.3 Het gelijke winstbepalingsvereiste.....	11
2.3.4 Het vestigingsvereiste	11
2.3.5 Het rechtsvormvereiste	12
2.3.6 Het non-voorraadsvereiste	12
2.3.7 Het schriftelijk verzoekvereiste.....	13
2.4 Voor- en nadelen vorming fiscale eenheid.....	13
2.4.1 Voordelen vorming fiscale eenheid.....	13
2.4.1.1 Één aangiftevennootschapsbelasting voor de gehele fiscale eenheid	14
2.4.1.2. Uitgebreidere verliesverrekeningsmogelijkheden	14
2.4.1.3 Onderlinge transacties/herstructurering.....	14
2.4.2 Nadelen vorming fiscale eenheid.....	15
2.4.2.1 Tarief voor de fiscale eenheid	15
2.4.2.2 Beperking van aftrek.....	15
2.4.2.3 Onderlinge hoofdelijke aansprakelijkheid	15
2.4.2.4 Geen liquidatieverlies bij faillissement dochter	16
2.5 Deelconclusie	16
Hoofdstuk 3	17
3.1 Inleiding	17
3.2 Vereisten C(C)CTB	17
3.2.1. Omzetvereiste.....	17
3.2.2 Bezitsvereiste	18
3.2.3 Rechtsvormvereiste.....	18
3.2.4 Tijdvakkenvereiste.....	19
3.2.5 Vestigingsvereiste	19

3.2.6 De verdeelsleutel	20
3.3 Voor- en Nadelen C(C)CTB.....	21
3.3.1 Voordelen	21
3.3.1.1 Een Europese Markt	21
3.3.1.2 Economische groei.....	21
3.3.1.3 Voorkoming belastingontwijking.....	22
3.3.1.4 Verliesverrekening.....	22
3.3.2 Nadelen C(C)CTB	25
3.3.2.1 Tariefharmonisatie	25
3.3.2.2 De verdeelsleutel.....	25
3.3.2.3 Soevereiniteit	26
3.3.2.4 Verlieslichamen	27
3.4 Deelconclusie	27
Hoofdstuk 4	28
4.1 Inleiding	28
4.2 Vergelijking vereisten.....	28
4.2.1 Het bezitsvereiste.....	28
4.2.2 Het samenvallende tijdvakkenvereiste	30
4.2.3 Het omzetvereiste	31
4.2.4 Het gelijke winstbepalingsvereiste.....	33
4.2.5 Het vestigingsvereiste	34
4.2.6. Het rechtsvormvereiste	35
4.2.7 Het non-voorraadvereiste	36
4.2.8 Het schriftelijkverzoekvereiste.....	37
4.2.9 De verdeelsleutel	37
4.3 Vergelijking voor- en nadelen.....	38
4.3.1 Onderlinge verliesverrekening.....	38
4.3.1.1 Termijnen verliesverrekening	38
4.3.1.2 Verliesverrekening fiscale eenheidsregime	39
4.3.1.3 Verliesverrekening CCTB-voorstel	40
4.3.1.4 Verschillen verliesverrekening fiscale eenheidsregime en CCTB-voorstel	42
4.3.1.5 Verliesverrekening CCCTB-voorstel	42
4.3.1.6 Verschillen verliesverrekening fiscale eenheidsregime en CCCTB-voorstel	44
4.3.2 Onderlinge transacties.....	45
4.3.3 Interne reorganisatie.....	47
4.3.4 Exitheffingen	47

4.3.5 Onderlinge aansprakelijkheid	48
4.3.6 Aftrekposten	48
4.4 Deelconclusie	49
Hoofdstuk 5	53
5.1 Inleiding	53
5.2 Arresten	53
5.2.1 Papillon-structuren	53
5.2.1.1 Arrest Papillon	53
5.2.1.2 Papillon in Nederland	55
5.2.1.3 Arrest Papillon en de C(C)CTB-voorstellen	57
5.2.2 X Holding	58
5.2.2.1 Arrest X Holding	58
5.2.2.2 Arrest X Holding en de C(C)CTB-voorstellen	60
5.2.3 Zuster fiscale eenheid met Israëlische moedermaatschappij	61
5.2.3.1 Arrest Hoge Raad	61
5.2.3.2 Arrest Hoge Raad en de C(C)CTB-voorstellen	62
5.2.3.3 Zuster fiscale eenheid met/zonder Europese moedermaatschappij	63
5.2.4 De per-elementbenadering	64
5.2.4.1 Arrest Groupe Steria	64
5.2.4.2 Arresten C-398/16 & C-399/16	67
5.2.4.3 De per-elementbenadering arresten en de C(C)CTB-voorstellen	69
5.4 Deelconclusie	70
Hoofdstuk 6	71
6.1 Onderzoeksvraag	71
6.2 Samenvatting	71
6.3 Conclusie	73
Literatuurlijst	74
Literatuur, regelgeving en parlementaire stukken	74
Jurisprudentie	76
Europees Hof van Justitie	76
Hoge Raad	76
Gerechtshof	76

Hoofdstuk 1

1.1 Inleiding

De Common Consolidated Corporate Tax Base (Hierna: CCCTB) is op het gebied van directe belastingen Europees gezien de grootste onderneming tot nu toe.¹ Deze CCCTB houdt in dat er een gemeenschappelijke grondslag komt binnen de Europese Unie om de winst van vennootschappen te belasten met als doel om de hinder die ontstaat door verschillen in belastinggrondslag binnen de EU weg te nemen.² De CCCTB is er inmiddels nog niet, al ligt hiervoor nog steeds een voorstel op de plank. De geschiedenis van een geharmoniseerde Europese vennootschapsbelasting gaat ver terug.³ Zo zijn er in 1962, rapport Neumark, en in 1970, rapport Van Den Tempel, onderzoeken gepresenteerd die gericht waren op een gemeenschappelijke vennootschapsbelasting. Vervolgens werden in 1975 de eerste voorstellen voor richtlijnen ingediend, welke werden aangevuld met nieuwe voorstellen in 1984 en 1985. Deze richtlijnen zijn na verloop van tijd weer teruggetrokken, zonder dat deze ooit in werking getreden zijn. In 1988 was er een compleet ontwerpvoorstel voor een geharmoniseerde vennootschapsbelasting, maar deze werd echter nooit ingediend vanwege de onwelwillende houding van het merendeel van de lidstaten. Twee jaar later in 1990 was er voor het eerst succes op het gebied van harmonisatie, na overleg met de lidstaten werden initiatieven uit het verleden opgenomen in twee richtlijnen en één verdrag. Te weten de fusierichtlijn, moeder-dochterrichtlijn en het Arbitrageverdrag. Weer twee jaar later in 1992 verscheen het rapport Ruding, waarin eveneens een onderzoek naar een gemeenschappelijke vennootschapsbelasting gepresenteerd is. In 1999 werd er door de raad van ministers een formeel mandaat afgegeven aan de Europese Commissie om onderzoek te laten doen naar het belasten van binnen de Europese Unie gevestigde ondernemingen.⁴ In dit onderzoek werden meerdere mogelijkheden voorgedragen. Na de vergadering in Brussel communiceerde de Europese Commissie de uitkomst van de vergadering, namelijk dat er nog twee opties overgebleven waren waar de CCCTB er één van was. Na de vergadering in Rome waar beide opties goed ontvangen werden is er besloten dat de CCCTB de beste optie is. Hiervoor werd er een werkgroep aangesteld welke aan de slag ging om de CCCTB vorm te geven. Deze werkgroep heeft hier tot en met begin 2008 overlegd en uiteindelijk is begin 2011 het eerste CCCTB-voorstel daadwerkelijk gepresenteerd. De lidstaten hebben geen akkoord kunnen bereiken over de vormgeving van het voorstel.⁵

¹ Van Eijdsen, Van De Streek & Strik 2011

² IP/16/3471

³ COM(2001) 582 definitief

⁴ SEC(2011) 315 final

⁵ IP/16/3471

Eind 2016 is de CCCTB door de Europese Commissie nieuw leven ingeblazen door het voorstel aan te passen en op te knippen in 2 delen, te weten de Common Corporate Tax Base (hierna: CCTB) en de CCCTB, waarop het oude voorstel ook direct ingetrokken is.⁶ De bedoeling is dat er eerst een CCTB komt waarin nog geen consolidatie plaats kan vinden van de gemaakte winsten en vervolgens nadat deze succesvol in werking getreden is later ook het CCCTB-voorstel wordt aangenomen.⁷ Dat leidt ertoe dat de consolidatie die in de CCTB nog niet is opgenomen ook plaats kan vinden. De twee hoofddoelstellingen van deze beide voorstellen tezamen zijn ten eerste dat groei en investeringen in de Europese Unie gestimuleerd worden en ten tweede dat er binnen de Europese Unie op eerlijkere wijze vennootschapsbelasting wordt geheven van de ondernemingen.⁸ Hieruit blijkt dat de hoofddoelstelling van de nieuwe voorstellen zich ontwikkeld heeft ten opzichte van het oude voorstel. Zo wordt er niet meer enkel gekeken naar het wegnemen van de hinder die ontstaat door het verschil in belastinggrondslag maar ook naar groei, investeringen en eerlijkheid.

Het CCTB-voorstel draagt bij aan deze doelstellingen, doordat onder meer de onderstaande bepalingen zijn opgenomen in het voorstel.⁹ Allereerst nemen door de harmonisatie van de belastinggrondslag op Europees niveau voor bedrijven in theorie de administratieve lasten af. Dit zou komen doordat een eenduidig systeem voor meer duidelijkheid zorgt indien er vestigingen zijn in meerdere lidstaten. Of dit in praktijk daadwerkelijk zo uitwerkt is de vraag, omdat het aannemelijk is dat de invoering van het CCTB-voorstel ook weer voor nieuwe administratieve lasten zorgt. Ook zijn er in het CCTB-voorstel verschillende aftrekposten opgenomen die stimulerende effecten hebben. Zo is er een turbo-aftrek voor kosten die gemaakt worden met betrekking tot ontwikkeling. Hiermee wordt innovatief gedrag van bedrijven gestimuleerd, waarbij te denken valt aan nieuwe producten of productieprocessen en blijft het aantrekkelijk om deze ontwikkelingswerkzaamheden in Europa plaats te laten vinden. Ook is er een eigen vermogen aftrekpost opgenomen in het voorstel. Deze stimuleert ook innovatief gedrag en neemt het voordeel van financiering met vreemd vermogen ten opzichte van eigen vermogen weg, omdat nu niet enkel vreemd vermogen tot een aftrekpost leidt maar eigen vermogen eveneens. Al moet hier wel de kanttekening bij geplaatst worden dat vreemd vermogen niet altijd tot een aftrekpost leidt door de bestaande renteaftrekbepalingen in Europa. Hetzelfde geldt voor eigen vermogen indien niet aan de voorwaarden uit het voorstel voldaan is.¹⁰ Deze bepalingen uit het CCTB-voorstel moeten bijdragen aan het bereiken van de twee

⁶ IP/16/3471

⁷ Waar in deze scriptie gesproken wordt over het CCTB-voorstel en het CCCTB-voorstel worden de voorstellen uit 2016 bedoeld, tenzij anders aangegeven.

⁸ Van De Streek, WFR 2017/63.

⁹ Van De Streek, WFR 2017/63.

¹⁰ COM(2016) 685 final

bovengenoemde hoofddoelstellingen, te weten dat groei en investeringen in de Europese Unie gestimuleerd worden en ten tweede dat er binnen de Europese Unie op eerlijkere wijze vennootschapsbelasting wordt geheven van de ondernemingen. Wel wordt duidelijk dat deze twee hoofddoelstellingen niet hand in hand met elkaar gaan, want stimulering van de groei en investeringen heeft mogelijk tot gevolg dat de eerlijkheid van de heffing van de belasting afneemt. Zo kan het geven van bijvoorbeeld een aftrek op investeringen in ontwikkeling leiden tot tax planning mogelijkheden, die de andere hoofddoelstelling juist tegen gaat. De Europese Commissie onderkent dat beide doelstellingen elkaar tegen kunnen werken en geeft aan dat het erom gaat dat er een juiste balans gevonden moet worden waarin beide doelstellingen voldoende tot uitdrukking komen.¹¹

Dat het invoeren van de C(C)CTB de nodige jaren in beslag neemt is een gevolg van de unanimiteitseis, welke inhoudt dat ieder land voor moet zijn wil het voorstel aangenomen worden.¹² Dat na al die jaren inmiddels nog geen stemming heeft plaatsgevonden geeft aan dat de C(C)CTB-voorstellen ingrijpende veranderingen tot gevolg hebben. Zo verliest ieder land dat deel uitmaakt van de Europese Unie grotendeels de soevereiniteit op het gebied van de vennootschapsbelasting, enkel het tarief mogen de landen nog zelf bepalen indien de C(C)CTB aangenomen wordt.¹³ Mocht er niet voldaan worden aan de unanimiteitseis bestaat ook de mogelijkheid dat een groep landen gezamenlijk een zogenoemde kopgroep gaat vormen en alsnog de C(C)CTB invoert, wel kan dit enkel besloten worden door de Raad indien er sprake is van een gekwalificeerde meerderheid.¹⁴ Er is sprake van een gekwalificeerde meerderheid op het moment dat tenminste 55% van de Raad voorstemt terwijl deze minimaal 15 in aantal zijn en hiernaast lidstaten vertegenwoordigen waarvan de bevolking tenminste 65% deel uitmaakt van de Unie bevolking.¹⁵ Mocht de C(C)CTB in op één van bovenstaande manieren ingevoerd worden heeft dat logischerwijs gevolgen voor de ondernemingen die reeds gevestigd zijn of zich willen gaan vestigen in een deelnemend land. Hiermee dus ook voor de reeds in Nederland gevestigde en aan vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen als Nederland meedoet. Nu gelden voor deze ondernemingen de in Nederlandse VPB¹⁶-bepalingen maar hoe pakt dat uit op het moment dat de C(C)CTB daadwerkelijk ingevoerd wordt. Dat is mede afhankelijk van de vraag of een belastingplichtige verplicht onder de het C(C)CTB-voorstel valt. De

¹¹ SWD(2016) 341 final

¹² Van Der Geld 2015, p. 42.

¹³ MEMO/16/3488

¹⁴ V-N 2011/20.10

¹⁵ PbEU 2007, C 306

¹⁶ VPB staat voor vennootschapsbelasting

voorwaarden hiervoor zijn opgenomen in artikel 2 van de C(C)CTB-voorstellen.¹⁷ Er zijn cumulatief vier voorwaarden waaraan voldaan moet worden:

- Ten eerste een kwalificerende vennootschapsvorm
- Ten tweede moet er onderworpenheid zijn aan een kwalificerende vennootschapsbelasting
- Ten derde moet er als geconsolideerde groep een geconsolideerd inkomen van meer dan 750 miljoeneuro zijn
- Ten vierde moet er een kwalificatie zijn als moedermaatschappij/dochteronderneming of moet er sprake zijn van een vaste inrichting.

Indien het geconsolideerde inkomen van de groep minder dan 750 miljoeneuro bedraagt en er wel aan de overige voorwaarden wordt voldaan dan kan de C(C)CTB op eigen verzoek voor een periode van in eerste instantie 5 jaar worden toegepast.

In de Nederlandse VPB is voor groepen het fiscale eenheidsregime opgenomen. Deze regeling geeft groepen onder bepaalde voorwaarden de mogelijkheid om aangemerkt te worden als één belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting. Hier vindt dus onderling consolidatie van de winsten en verliezen plaats tussen de van de fiscale eenheid deel uitmakende maatschappijen. Op het moment dat allereerst het CCTB-voorstel aangenomen wordt heeft dit mogelijk ook consequenties voor de maatschappijen die gebruik maken van het Nederlandse fiscale eenheidsregime. Indien deze maatschappijen vallen onder het bereik van het CCTB-voorstel dan moet deze regeling verplicht worden toegepast. De mogelijke bedreiging door het CCTB-voorstel is overigens niet de enige bedreiging voor het fiscale eenheidsregime, want het Hof van Justitie heeft onlangs een uitspraak gedaan die ervoor zorgt dat de fiscale eenheid in zijn huidige vormgeving in strijd is met het Europese recht.¹⁸ Deze uitspraak kan grote gevolgen hebben voor het voortbestaan van het fiscale eenheidsregime en mogelijk zelfs het einde ervan betekenen. Verder is de vraag welke waarde de bestaande fiscale eenheidsjurisprudentie nog heeft indien de C(C)CTB-voorstellen aangenomen worden. Naar mijn verwachting, ervan uitgaande dat het fiscale eenheidsregime overeind blijft, behoudt de jurisprudentie zijn waarde voor de belastingplichtigen die niet onder de C(C)CTB-voorstellen vallen en verliest het haar waarde met betrekking tot de belastingplichtigen die wel onder de C(C)CTB-voorstellen vallen, omdat deze geen fiscale eenheid meer vormen.

In Nederland worden de C(C)CTB-voorstellen nog niet met open armen ontvangen. Zo werd het voorstel uit 2011 niet positief ontvangen door het destijds zittende kabinet, omdat de gevolgen van het voorstel negatieve gevolgen met zich mee zou brengen voor zowel de

¹⁷ COM(2016) 685 final

¹⁸ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 en C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110

vennootschapsbelastingopbrengst als de groei van de Nederlandse economie.¹⁹ Ook tegenover de huidige voorstellen staat het kabinet niet positief. Zo zijn de broodnodige maatregelen tegen belastingontwijking naar mening van het kabinet al opgenomen in de anti-belastingontwijkingsrichtlijn en voegt de C(C)CTB hier weinig tot niets aan toe en hiernaast verliest Nederland de macht om de eigen belastingregels te bepalen.²⁰ Als gevolg hiervan voorziet het kabinet een relatieve verslechtering van het fiscale investeringsklimaat. Ook vanuit andere landen zijn er in de loop der jaren de nodige kritische kanttekeningen geplaatst bij de C(C)CTB-voorstellen, waardoor het aannemen van allereerst het huidige CCTB-voorstel nog geen uitgemaakte zaak is.²¹

1.2 Onderzoeksvraag en deelvragen

In deze scriptie ga ik onderzoeken welke verschillen er zijn tussen de C(C)CTB-voorstellen en het in de Nederlandse VPB opgenomen fiscale eenheidsregime en welke gevolgen dit heeft voor de huidige jurisprudentie, waaronder ik de tot nu toe gewezen jurisprudentie van zowel de Hoge Raad als van het Europees Hof van Justitie versta. Dit heeft geleid tot de volgende onderzoeksvraag:

Wat zijn de verschillen tussen het fiscale eenheidsregime uit de Nederlandse VPB en de C(C)CTB-voorstellen en wat zijn de gevolgen voor de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie indien de C(C)CTB-voorstellen aangenomen worden?

Deze onderzoeksvraag zal beantwoord worden met behulp van onderstaande deelvragen:

- Hoe worden groepen belast onder het huidige fiscale eenheidsregime?
- Hoe worden groepen belast onder de C(C)CTB-voorstellen?
- Waarin verschilt de wijze van belasten tussen het huidige fiscale eenheidsregime in de Nederlandse vennootschapsbelasting en de C(C)CTB-voorstellen?
- Wat zijn de gevolgen voor de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie indien de C(C)CTB-voorstellen in werking treden en hoe verhoudt deze zich tot de C(C)CTB-voorstellen?

1.3 Afbakening

In deze scriptie worden zowel het CCTB-voorstel als het eveneens gepresenteerde CCCTB-voorstel meegenomen in de toetsing, vanwege de samenhang tussen beide voorstellen. Zo is het de bedoeling dat het CCTB-voorstel ingevoerd wordt als voorloper op het CCCTB-voorstel. Verder wordt er enkel toegespitst op de relevante bepalingen voor de belasting van groepen uit C(C)CTB-

¹⁹ V-N 2011/20.10

²⁰ V-N 2016/65.10

²¹ Van De Streek, WFR 2017/63.

voorstellen om de vergelijking met het fiscale eenheidsregime te kunnen maken en zal er niet verder worden ingegaan op de overige voor dit onderzoek niet relevante bepalingen uit de C(C)CTB-voorstellen. Ook wordt er in deze scriptie vanuit gegaan dat de C(C)CTB-voorstellen worden aangenomen in de vorm zoals deze in 2016 gepresenteerd zijn.

1.4 Opzet

Alle bovenstaande deelvragen zullen ieder in een afzonderlijk hoofdstuk behandeld worden. Te beginnen met in hoofdstuk 2 een uitleg van het huidige fiscale eenheidsregime binnen de VPB, zodat duidelijk is hoe groepen die gebruik maken van het huidige fiscale eenheidsregime belast worden. Vervolgens zal in hoofdstuk 3 uitgelegd worden hoe groepen onder de C(C)CTB-voorstellen belast zouden moeten worden, waardoor ook de mogelijk nieuwe situatie duidelijk geschetst wordt. Hierna is het mogelijk om in hoofdstuk 4 beide regimes met elkaar te vergelijken, waarna de belangrijke overeenkomsten en verschillen besproken zullen worden. Hierop volgend zal in hoofdstuk 5 bekeken worden welke gevolgen dit heeft voor de tot nu toe geldende jurisprudentie aangaande de fiscale eenheid. Waarna tot slot in hoofdstuk 6 aan de hand van de bevindingen in de voorgaande hoofdstukken de onderzoeksvraag wordt beantwoord en hierop volgend zal een conclusie worden getrokken.

Hoofdstuk 2

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal de deelvraag ‘Hoe worden groepen belast onder het huidige fiscale eenheidsregime?’ aan de orde komen. Om uiteindelijk de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden is het van belang te weten hoe het huidige fiscale eenheidsregime werkt. Allereerst worden de ontstaansgeschiedenis en relevante wijzigingen van het fiscale eenheidsregime besproken om zo een duidelijk beeld te scheppen van de achterliggende gedachten van het fiscale eenheidsregime. Hierop volgend zullen de vereisten om een fiscale eenheid te vormen besproken worden, waaruit blijkt in welke gevallen een fiscale eenheid al dan niet gevormd kan worden. Waarna vervolgens de voor- en nadelen ontstaan ten gevolge van het vormen van een fiscale eenheid besproken zullen worden. Hiermee wordt duidelijk wat de consequenties zijn van het aangaan van een fiscale eenheid. Om tot slot af te sluiten met een deelconclusie waarin de deelvraag beantwoord zal worden.

2.2 Ontstaansgeschiedenis huidige fiscale eenheidsregime

De geschiedenis van de fiscale eenheid gaat ver terug. Voor het eerst werd er een consolidatieartikel opgenomen in artikel 26bis Besluit op de Winstbelasting 1940, omdat het in de ogen van verscheidene Tweede Kamerleden onbillijk was om afzonderlijk belasting te heffen van tot één concern behorende maatschappijen op het moment dat er zowel maatschappijen winst- als verliesgevend waren.²² Dit artikel 26 bis werd later omgenummerd tot artikel 27. Dit artikel had de volgende strekking: Indien alle aandelen van een NV in het bezit zijn van een kwalificerend lichaam kan op het moment dat aan de voorwaarden gesteld door het Hoofd van het Departement van Financiën wordt voldaan en deze voorwaarden ook aanvaard worden door beide betrokken partijen verondersteld worden voor de heffing van belasting dat de NV opgaat in het lichaam dat al haar aandelen houdt.²³

Het besluit WB 1940 werd in vervangen door het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942. Echter betekende dit geen vervanging van de geldende tekst uit artikel 27 Besluit WB 1940. Op basis van artikel 32 sub 5 Besluit VPB 1942 werd dit artikel ook voor de vennootschapsbelasting van toepassing verklaard, totdat er een nadere regeling getroffen zou worden. Dit gebeurde toen de Wet VPB 1969 in werking trad. Hier werd echter ook de tekst uit artikel 27 Besluit WB 1940 vrijwel identiek overgenomen.²⁴ De eerste grote wijziging met betrekking van het fiscale eenheidsregime vond plaats met ingang van 2003, waarbij er een herziening van het fiscale eenheidsregime heeft plaatsgevonden

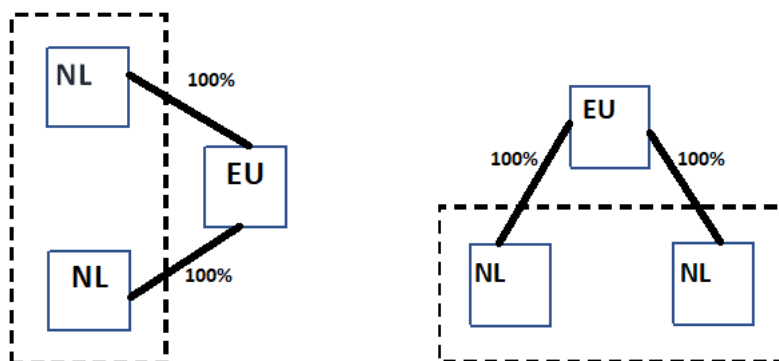
²² Gedrukte Stukken 1939/40, nr. 239, blz. 22.

²³ Artikel 27 Besluit WB 1940

²⁴ *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 1.2.6. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

die ervoor zorgde dat het regime weer actueel was en daarmee werd ontdaan van een aantal knelpunten.²⁵ De belangrijkste wijzigingen waren de volgende. De ‘opgaan-in’ gedachte werd vervangen door de ‘deel uitmaken van’ gedachte. De ‘opgaan-in’ gedachte hield in dat de dochter opgegaan was in de moeder, waardoor deze niet meer gezien werd en enkel de fiscale eenheid nog belastingplichtig was.²⁶ De ‘deel uitmaken van’ gedachte ziet erop dat de dochter deel uitmaakt van de moeder en daarmee wel subjectief belastingplichtig blijft maar er geheven wordt alsof en maar één belastingplichtige is namelijk de moeder.²⁷ De ‘deel uitmaken van’ gedachte is eigenlijk dus gelijk aan de ‘opgaan-in’ gedachte met het verschil dat de dochter nu subjectief belastingplichtig blijft. Door deze wijziging kunnen ook dochters aanspraak maken op toepassen van belastingverdragen. Ook is het sinds 2003 niet meer mogelijk om een fiscale eenheid te vormen met een in het buitenland gevestigde dochter, welke naar Nederlands recht is opgericht.²⁸ Verder is in 2003 het BFE 2003 ingevoerd, waarin nadere regelgeving met betrekking tot het fiscale eenheidsregime is opgenomen.

Sinds 2014 worden bij besluit volgend op rechtspraak van het Hof van Justitie en een daaropvolgend arrest van Hof Amsterdam de Papillon-fiscale eenheid en de zusjes-fiscale eenheid goedgekeurd.²⁹ Sinds 9 december 2016 zijn deze vormen van een fiscale eenheid ook bij wet goedgekeurd.³⁰ Een voorbeeld van een Papillon-fiscale eenheid (links) en een zusjes-fiscale eenheid (rechts) wordt hieronder weergegeven:



Verder is in 2019 het wetsvoorstel voor de spoedreparatie van de fiscale eenheid aangenomen door zowel de tweede als eerste kamer, waardoor dit wetsvoorstel in werking getreden is.³¹ Deze

²⁵ Vakstudie *Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 1.2.7. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

²⁶ Idem.

²⁷ Idem.

²⁸ Artikel 2 lid 4 Wet VPB 1969 was niet meer van toepassing op artikel 15 Wet VPB 1969.

²⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2014, BLKB2014/2137M, *Stcrt.* 2014, 38029.

³⁰ *Stb.* 2016, 479.

³¹ Stemming tweede kamer: Handelingen II 2018/19, 52, item 9.
Stemming eerste kamer: Verslag I 2018/19, 27.

wetgeving is een reactie op de op 25 oktober 2017 door het Europees Hof van Justitie gewezen arresten C-398/16 en C-399/16 over de per-elementbenadering.³² Deze spoedreparatie houdt in dat artikelen 10a, 13 lid 9 t/m 15 en lid 17, 13a, 13l en 20a Wet VPB 1969 moeten worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid is en dat artikel 11 lid 4 Wet op de dividendbelasting 1965 komt te vervallen.³³ Deze spoedreparatie treedt in met terugwerkende kracht in werking tot en met 1 januari 2018, met uitzondering van artikel 13a waarvoor de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2019 geldt.³⁴ De aanneming van dit wetsvoorstel heeft tot gevolg dat de reikwijdte van het fiscale eenheidsregime ingeperkt is.

2.3 Vereisten fiscale eenheid

De fiscale eenheid is opgenomen in artikel 15 Wet VPB 1969. In dit artikel staan de vereisten vermeld waaraan voldaan moet worden om een fiscale eenheid te mogen vormen voor de vennootschapsbelasting. Deze vereisten worden in onderstaande subparagrafen behandeld.

2.3.1 Het bezitsvereiste

Het bezitsvereiste is opgenomen in het eerste lid van artikel 15 Wet VPB 1969. Tot 1 januari 2003 was het zo dat de moedermaatschappij alle aandelen van de dochtermaatschappij in haar bezit moest hebben om een fiscale eenheid te kunnen vormen, echter werd dit niet strikt gehanteerd en kwalificeerde een bezit van 99% of meer eveneens.³⁵ Vanaf 1 januari 2003 trad het herziene fiscale eenheidsregime in werking waarin dit percentage werd verlaagd naar 95% om in meer gevallen te voorkomen dat de fiscale eenheid wordt verbroken in situaties waarin dit niet wenselijk geacht wordt, bijvoorbeeld bij het uitgeven van werknemersopties.³⁶ Tevens zijn sinds 2013 het 95% stemrecht criterium en het 95% winstgerechtigheids criterium toegevoegd aan artikel 15 lid 1 Wet VPB 1969, omdat door invoering van de Wet Flexibilisering BV-recht het mogelijk werd om stemrecht- en winstrechtloze aandelen uit te geven.³⁷ Indien deze criteria niet toegevoegd waren aan artikel 15 lid 1 Wet VPB 1969 dan werd het mogelijk om een fiscale eenheid te vormen, zonder dat de moedermaatschappij bijvoorbeeld stemgerechtigd was in de dochtermaatschappij. De fiscale eenheid is niet bedoeld voor dergelijke situaties, waardoor deze criteria zijn toegevoegd. Met het opnemen van de eis van tenminste 95% van de stemrechten is geen wetswijziging beoogd, alleen een

³² Zie voor de inhoud van deze arresten paragraaf 5.2.4.2.

³³ Kamerstukken I 2018/19, 34959, A, p. 1&2.

³⁴ Kamerstukken I 2018/19, 34959, A, p. 3.

³⁵ *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.2.1. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

³⁶ *Idem*.

³⁷ *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.2.1. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

expliciete weergave ervan in de wettekst waar deze eerst impliciet voortvloeide uit het 95% juridische eigendoms criterium uit de oude wettekst.³⁸

Het bezitsvereiste houdt sindsdien in dat de moedermaatschappij tenminste 95% van zowel het juridische als economische eigendom bezit in het nominaal gestorte kapitaal van de dochtermaatschappij en dit bezit tenminste 95% van de stemrechten vertegenwoordigt en altijd recht geeft op tenminste 95% van de winst en het vermogen van de dochteronderneming.³⁹ Bij de keuze voor het 95% criterium heeft de wetgever zich laten leiden door de reeds in het burgerlijk wetboek aanwezige artikelen 2:92a en 2:201a welke beide een civielrechtelijke uitkoopregeling bevatten waarin eveneens een 95% criterium gehanteerd wordt.⁴⁰ Voor dit 95% criterium kwalificeren naast onmiddellijk gehouden belangen ook middellijk gehouden belangen op basis van artikel 15 lid 3 Wet VPB 1969. Hierdoor is het mogelijk om ook kleindochtermaatschappijen, achterkleindochtermaatschappijen enzoverder op te nemen in de fiscale eenheid zolang er aan de vereisten voldaan wordt. Verder is er met betrekking tot het 95% criterium een bepaling opgenomen in artikel 2 BFE 2003, welke regelt dat indien er één bijzonder aandeel is met een symbolische nominale waarde en een gerechtigdheid tot de winst van minder dan 10% van die waarde, deze gerechtigdheid tot de winst niet in aanmerking genomen hoeft te worden.

Verder is het van belang dat zowel het juridische als economische eigendom in het bezit is van de moedermaatschappij. Naar mening van de staatssecretaris is er sprake van juridische eigendom op het moment dat alle aandelen in de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij en/of een fiscaal verenigde vennootschap is geleverd/geplaatst, zodat de moedermaatschappij de volledige juridische zeggenschap over de dochtermaatschappij heeft.⁴¹ Van economische eigendom is sprake op het moment dat de moedermaatschappij gerechtigd is tot het vermogen en de winst van de dochtermaatschappij.⁴² Indien de overgang van juridische en economische eigendom niet tegelijkertijd plaatsvindt kan middels een beroep op artikel 4 lid 1 BFE 2003 de overgang van juridische eigendom geacht worden gelijktijdig te hebben plaatsgevonden met de overgang van het economische eigendom zolang de periode tussen deze overgangen niet meer bedraagt dan vijf werkdagen, welke termijn verlengd kan worden tot uiterlijk drie maanden indien zich omstandigheden voordoen waarop beide partijen geen invloed hebben. Door deze bepaling wordt

³⁸ Idem.

³⁹ Artikel 15 lid 1 Wet VPB 1969

⁴⁰ *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.2.1. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

⁴¹ Ministerie van Financiën van 18 juli 1989, DB88/4852, *Infobulletin* 89/505.

⁴² Idem.

het mogelijk om een fiscale eenheid te vormen vanaf verkrijging van het economische eigendom een fiscale eenheid te vormen

2.3.2 Het samenvallende tijdvakkenvereiste

In artikel 15 lid 4 onderdeel a Wet VPB 1969 is het vereiste opgenomen voor samenvallende tijdvakken, welke inhoudt dat de tijdvakken waarover belasting geheven wordt moeten samenvallen. Het samenvallen van tijdvakken moet zowel feitelijk als statutair plaatsvinden.⁴³ Deze regelgeving heeft tot gevolg dat mogelijk de statuten gewijzigd moeten worden om een fiscale eenheid te vormen. Wel is er in artikel 5 lid 5 BFE 2003 een tegemoetkoming opgenomen indien de boekjaren feitelijk al wel samenvallen maar statutair nog niet dat indien de statutenwijziging binnen twee weken na voegingstijdstip plaatsheeft de fiscale eenheid al gevormd kan worden ondanks dat de tijdvakken statutair nog niet samenvallen. Verder zijn er in artikel 5 BFE 2003 nog meer tegemoetkomingen opgenomen met betrekking tot een nieuw opgericht moedermaatschappij en een nieuw opgerichte dochtermaatschappij. Indien een fiscale eenheid gevormd of verbroken wordt tijdens een boekjaar wordt op grond van artikel 7 lid 5 Wet VPB 1969 het gedeelte van het jaar waarin de fiscale eenheid niet aanwezig is aangemerkt als afzonderlijk jaar.

2.3.3 Het gelijke winstbepalingsvereiste

In artikel 15 lid 4 onderdeel b Wet VPB 1969 is opgenomen dat bij het bepalen van de winst bij moeder- en dochtermaatschappij dezelfde winstbepalingsregels van toepassing zijn of als via algemene maatregelen van bestuur wordt toegestaan dat een moeder- en dochtermaatschappij waarbij niet dezelfde winstbepalingsregels gelden alsnog een fiscale eenheid mogen vormen. Dit laatste volgt uit artikel 15 lid 7 Wet VPB 1969. In het BFE 2003 is in artikel 19 tot en met 23 welke zien op verzekeraars gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. Ook met betrekking tot beleggingsinstellingen (art. 24 t/m 27) en coöperaties (art. 28) zijn in het BFE 2003 bepalingen opgenomen die zien op de winstbepaling. Verder moeten alle maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid dezelfde functionele valuta te gebruiken.⁴⁴

2.3.4 Het vestigingsvereiste

In artikel 15 lid 4 onderdeel c Wet VPB 1969 is het vestigingsvereiste opgenomen, welke inhoudt dat zowel moeder- als dochtermaatschappij in Nederland gevestigde moeten zijn of op basis van de belastingregeling voor het Koninkrijk, het land Nederland hetzij via een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Ook kan het met inachtneming van artikel 15 lid 8 Wet VPB 1969 zo zijn dat een maatschappij met een vaste inrichting in Nederland onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid aangaande de vaste inrichting indien voldaan wordt aan

⁴³ Vakstudie Vennootschapsbelasting, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.3. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

⁴⁴ Vakstudie Vennootschapsbelasting, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.4.7. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

de in lid 8 gesteld voorwaarden. Of een onderneming in Nederland gevestigd is moet allereerst bepaald worden via artikel 4 Wet AWR. Indien er een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is moet ook voor dit verdrag Nederlands inwonerschap vastgesteld worden. De meeste verdragen zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag welke een tie-breaker bepaling kent met betrekking tot waar de feitelijke leiding zich bevindt en daarmee de toewijzing van de vestigingsplaats. Aangezien de feitelijke leiding ook in de Nederlandse bepaling van belang is zal zich niet snel een mismatch voordoen met betrekking tot de vestigingsplaats.

2.3.5 Het rechtsvormvereiste

In artikel 15 lid 4 onderdeel d en e Wet VPB 1969 zijn de rechtsvormvereisten opgenomen, hierin wordt aangegeven welke rechtsvormen kunnen kwalificeren als moeder- en/of dochtermaatschappij. Als moedermaatschappij kunnen een NV, BV met beperkte aansprakelijkheid, coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij, vereniging of stichting die bij koninklijk besluit zijn toegelaten als instelling die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam is op basis van de Woningwet en een vergelijkbaar buitenlands lichaam. Als dochtermaatschappij, kunnen een NV, BV met beperkte aansprakelijkheid en een vergelijkbaar buitenlands lichaam kwalificeren. Sinds de Wet aanpassing fiscale eenheid in werking getreden is het bij wet toegestaan om nieuwe vormen van de fiscale eenheid te vormen, te weten de Papillon-fiscale eenheid en de zuster fiscale eenheid. De Papillon-fiscale eenheid heeft een tussenhoudster en de zuster fiscale eenheid een tophoudster. Ook aan deze twee houdsters zijn voorwaarden gesteld in artikel 15 lid 5 en 6 Wet VPB 1969. Voor de niet naar Nederlands recht opgerichte lichamen zijn in artikel 3 BFE 2003 aanvullende voorwaarden opgenomen waaraan voldaan moet worden, wil het lichaam vergelijkbaar zijn met een naar Nederlands recht opgericht lichaam.

2.3.6 Het non-voorraadsvereiste

In artikel 15 lid 4 onderdeel f is het non-voorraadsvereiste opgenomen, dit vereiste houdt in dat een moedermaatschappij de aandelen in de dochtermaatschappij, of een tophoudster de aandelen in de moeder- en dochtermaatschappij, niet als voorraad mag houden, waarbij het niet van belang is of dit middellijk of onmiddellijk gebeurt. Tot 1 januari 2007 moest het begrip 'als voorraad houden' hetzelfde geïnterpreteerd worden als in artikel 13 lid 2 Wet VPB 1969, echter sinds dit lid is vervallen is daarmee ook de verwijzing naar dit lid verleden tijd.⁴⁵ Van belang is wel dat met het vervallen van dit artikellid en de verwijzing ernaar geen materiële wijziging bedoeld is, waardoor volgend arrest nog steeds van waarde is voor de invulling van het vereiste.⁴⁶ De Hoge Raad heeft in een arrest begin

⁴⁵ *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.11. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

⁴⁶ *Idem*

2000 duidelijk gemaakt wanneer er sprake is van een dochtermaatschappij die als voorraad gehouden wordt, namelijk:⁴⁷

- Wanneer de aandelen bestemd zijn voor verkoop en toebehoren aan het vlottende kapitaal van belastingplichtige en;
- De aandelen zien op een vennootschap die geen onderneming in materiële zin (meer) drijft en;
- Die vennootschap geen activa heeft of (nagenoeg) geen andere activa dan liquide middelen bezit en/ of bezittingen die snel zonder noemenswaardig verlies in liquide middelen kunnen worden omgezet.

Indien cumulatief aan deze drie voorwaarden wordt voldaan wordt een maatschappij gehouden als voorraad en mag deze niet gevoegd worden in de fiscale eenheid.

2.3.7 Het schriftelijk verzoekvereiste

In artikel 15 lid 12 Wet VPB 1969 is opgenomen dat het verzoek om een fiscale eenheid te vormen moet worden ingediend bij de belastinginspecteur, welke vervolgens bij bezwaar vatbare beschikking over het verzoek beslist. In artikel 6 BFE 2003 zijn de voorwaarden opgenomen waaraan het verzoek moet voldoen. Om een fiscale eenheid te vormen is het noodzakelijk om dit verzoek in te dienen, omdat de fiscale eenheid niet automatisch ontstaat op het moment dat aan de vereisten om een fiscale eenheid te mogen vormen wordt voldaan. Conform artikel 15 lid 9 Wet VPB 1969 kan een fiscale eenheid gevormd worden vanaf de datum die in het verzoek wordt aangegeven, wel is het zo dat deze datum maximaal 3 maanden terug kan werken vanaf het moment dat het verzoek is gedaan.

2.4 Voor- en nadelen vorming fiscale eenheid

Indien er door meerdere maatschappijen voor gekozen wordt om de dochtermaatschappijen te voegen conform artikel 15 Wet VPB 1969 ontstaat er een fiscale eenheid. Op het moment dat deze gevormd wordt heeft dit gevolgen voor de heffing van de belasting van deze maatschappijen. Deze gevolgen worden in onderstaande paragraaf behandeld.

2.4.1 Voordelen vorming fiscale eenheid

Indien er een fiscale eenheid gevormd wordt leidt dit tot de volgende voordelen:⁴⁸

- Één aangiftevennootschapsbelasting voor de gehele fiscale eenheid.
- Uitgebreidere verliesverrekeningsmogelijkheden

⁴⁷ HR 23 februari 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA4898

⁴⁸ Stevens & De Smit 2014, p. 339.

- Onderlinge transacties worden fiscaal met rust gelaten
- Herstructureringsmogelijkheden

2.4.1.1 Één aangiftevennootschapsbelasting voor de gehele fiscale eenheid

Het eerste voordeel is administratief van aard. Dit voordeel houdt in dat één

aangiftevennootschapsbelasting volstaat voor de gehele fiscale eenheid. Echter is in artikel 8 BFE 2003 bepaald dat bij deze aangifte van iedere maatschappij die deel uitmaakt van de fiscale eenheid de jaarlijkse balans en resultatenrekening overgelegd moet worden. Hiermee is dit voordeel naar mijn mening beperkt.

2.4.1.2. Uitgebreidere verliesverrekeningsmogelijkheden

Een groot voordeel van de fiscale eenheid is de mogelijkheid om verliezen horizontaal te verrekenen. Normaal gesproken kan een maatschappij zijn verliezen enkel verticaal verrekenen, wat inhoudt dat deze de mogelijkheid heeft om de geleden verliezen tot 1 jaar terug te verrekenen en tot 6 jaar vooruit te wentelen.⁴⁹ Door het vormen van een fiscale eenheid wordt zoals gezegd horizontale verliesverrekening mogelijk, wat inhoudt dat de geleden verliezen binnen het jaar onderling verrekend kunnen worden met de door de andere maatschappijen gemaakte winsten. De fiscale eenheid heeft ook een voordeel met betrekking tot de verticale verliesverrekening, want indien de verliezen niet reeds horizontaal verrekend kunnen worden kunnen deze ook verticaal onderling verrekend worden.

2.4.1.3 Onderlinge transacties/herstructurering

Onderlinge transacties binnen de fiscale eenheid worden niet gezien. Dit betekent niet dat deze transacties niet in de winst betrokken worden, wel dat dit pas gebeurt op het moment dat er winst gerealiseerd wordt ten gevolge van een rechtshandeling met een derde. Op transacties tussen gelieerde ondernemingen is het arms length beginsel normaliter van toepassing, welke inhoudt dat onderlinge transacties plaatsvinden onder voorwaarden waaronder dezelfde transactie ook met een derde gesloten zou zijn.⁵⁰ Echter, omdat de fiscale eenheid behandeld wordt als één belastingplichtige is het arms length beginsel niet van toepassing op transacties binnen de fiscale eenheid. Indien er een vermogensbestandsdeel overgedragen wordt binnen de fiscale eenheid dan heeft dit mogelijk wel gevolgen, te weten op het moment dat één van de transactie sluitende partijen ontvoegd wordt op basis van artikel 15ai Wet VPB 1969. Echter wordt dit voordeel beperkt door de laatste wijzigingen, aangezien besmette onderlinge transacties nu wel waargenomen worden.

⁴⁹ Artikel 20 lid 2 Wet VPB 1969

⁵⁰ Artikel 8b lid 1 Wet VPB 1969.

Ook biedt de fiscale eenheid voordelen met betrekking tot herstructurering, omdat er onderling geschoven kan worden met activa zonder dat dit fiscale consequenties heeft, echter kan ook hier in het geval van ontvoeging artikel 15ai Wet VPB 1969 in werking treden, waardoor alsnog afgerekend moet worden.

2.4.2 Nadelen vorming fiscale eenheid

Indien er een fiscale eenheid gevormd wordt leidt dit tot de volgende nadelen:⁵¹

- Tarief voor fiscale eenheid
- Beperking van aftrek
- Onderlinge hoofdelijke aansprakelijkheid
- Geen liquidatieverlies bij faillissement dochter

2.4.2.1 Tarief voor de fiscale eenheid

Het eerste nadeel van de vorming van een fiscale eenheid zit in het vennootschapsbelastingtarief. Namelijk kent de Nederlandse vennootschapsbelasting een progressief tarief, wat wil zeggen dat naarmate de winst stijgt het tarief stijgt. De Nederlandse vennootschapsbelasting kent twee tarieven. Echter kan indien de fiscale eenheid gevormd wordt maar één keer gebruik gemaakt worden van het lagere tarief, waar iedere maatschappij afzonderlijk mits geen fiscale eenheid het lagere tarief had kunnen toepassen. De fiscale eenheid kent dus een hoger gemiddeld tarief afgezien van de voordelen die de fiscale eenheid biedt.

2.4.2.2 Beperking van aftrek

Zowel de investerings- als giftenaftrek wordt mogelijk beperkt door de vorming van de fiscale eenheid. Zo moeten voor de investeringsaftrek alle investeringen van de gevoegde maatschappijen samengenomen worden, waardoor er mogelijk aanspraak gemaakt wordt op een lager aftrekpercentage dan zonder fiscale eenheid het geval was geweest.⁵² Ook in het geval van de giftenaftrek kan de fiscale eenheid nadelige gevolgen hebben, namelijk op het moment dat tenminste één van de gevoegde maatschappijen verlies maakt leidt dit tot een lager aftrekmaximum dan zonder fiscale eenheid het geval geweest zou zijn.⁵³

2.4.2.3 Onderlinge hoofdelijke aansprakelijkheid

Een ander nadeel van de fiscale eenheid is dat alle gevoegde maatschappijen hoofdelijk aansprakelijk zijn op grond van artikel 39 IW 1990. Deze aansprakelijkheid blijft gelden ook na ontvoeging voor de periode dat de maatschappij gevoegd was in de fiscale eenheid.

⁵¹ Stevens & De Smit 2014, p. 340.

⁵² Stevens & De Smit 2014, p. 340.

⁵³ Stevens & De Smit 2014, p. 340.

2.4.2.4 Geen liquidatieverlies bij faillissement dochter

Verder vormt het ook een nadeel dat indien een gevoegde dochter failliet gaat er geen liquidatieverlies genomen kan worden. Dit is niet mogelijk, omdat ten tijde van het faillissement de dochter opgenomen is in de fiscale eenheid waardoor deze niet bestaat als zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig lichaam. Indien de dochter reeds ontvoegd is komt zeer waarschijnlijk ook het liquidatieverlies niet volledig tot uitdrukking. Een dochter wordt namelijk gevoegd tegen fiscale boekwaarden, waarbij goodwill en stille reserves buiten beschouwing blijven. Dit heeft tot gevolg dat een deel van het opgeofferde bedrag wat van belang is voor het vaststellen van het liquidatieverlies verloren gaat, waarvan het nog maar de vraag is of het bij ontvoeging teruggekregen wordt. Hierdoor wordt dus mogelijk het opgeofferde bedrag verminderd wat ertoe kan leiden dat er een lager liquidatieverlies ontstaat.

2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de deelvraag 'Hoe worden groepen belast onder het huidige fiscale eenheidsregime?' aan de orde gekomen. Allereerst heeft het fiscale eenheidsregime de nodige wijzigingen ondergaan sinds de inwerkingtreding van het eerste groepsregime in 1940. De grootste wijzigingen hebben plaatsgevonden in 1969, 2003 en 2016. Zo werd in 1969 een geheel nieuw artikel ingevoerd, in 2003 het regime herzien en werden in 2016 nieuwe varianten toegestaan bij wet. Verder worden groepen niet per definitie belast onder het fiscale eenheidsregime. Om hiervoor in aanmerking te komen moet aan de voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid voldaan worden, welke opgenomen zijn in artikel 15 Wet VPB 1969. Indien dit het geval is kan een fiscale eenheid aangevraagd worden. Op het moment dat de fiscale eenheid goedgekeurd is, wordt de groep belast alsof deze één belastingplichtige is. Dit kan zowel voor- als nadelen met zich meebrengen. Iedere groep moet zelf de afweging maken of de voordelen de nadelen van de vorming van een fiscale eenheid overvleugelen en aan de hand hiervan bepalen of zij al dan niet een fiscale eenheid willen vormen.

Hoofdstuk 3

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de volgende deelvraag behandeld: Hoe worden groepen belast onder de C(C)CTB-voorstellen? Allereerst zal in dit hoofdstuk worden ingegaan op de vereisten die ervoor zorgen dat de C(C)CTB al dan niet van toepassing is, aan de hand hiervan wordt duidelijk hoe en wanneer dit voorstel mits aangenomen in deze vorm uitwerkt. Vervolgens zal er worden ingegaan op voor- en nadelen van het invoeren van een C(C)CTB, hieruit zal blijken wat de gevolgen zijn van invoering van de C(C)CTB. Ter afsluiting van het hoofdstuk volgt er een deelconclusie waarin de deelvraag beantwoord zal worden. In dit hoofdstuk blijft de ontstaansgeschiedenis van de C(C)CTB buiten beschouwing, omdat deze al uitgebreid aan de orde gekomen is in de inleiding van deze scriptie.

3.2 Vereisten C(C)CTB

In deze paragraaf zullen de vereisten besproken worden die gelden onder het C(C)CTB-regime indien deze in de huidige vormgeving ingevoerd wordt.

3.2.1. Omzetvereiste

De C(C)CTB-voorstellen kennen een omzetvereiste, indien de geconsolideerde wereldomzet van een groep meer bedraagt dan 750 miljoen euro is de groep verplicht om de C(C)CTB te hanteren. In het CCCTB-voorstel zijn dezelfde voorwaarden opgenomen. Er is gekozen om zowel de CCTB als de CCCTB verplicht te stellen in de voorstellen, omdat dit ervoor zorgt dat de voorstellen er maximaal voor zorgen dat de voorstellen belastingontwijking tegengaan en de grote groepen dus niet meer kunnen opteren om de voorstellen niet toe te passen en hun huidige belastingplanning voort te zetten.⁵⁴ Verder zorgt de verplichtstelling voor duidelijkheid met betrekking tot de positie van de ondernemingen aangaande de overige antimisbruikbepalingen van de Europese Unie, waardoor het voor ondernemingen overzichtelijker wordt in de Europese Unie.⁵⁵ Indien niet aan het omzetvereiste voldaan wordt bestaat de mogelijkheid om ook de C(C)CTB te hanteren, hiervoor is een opt-in bepaling opgenomen. Hierdoor kunnen ook groepen die niet aan het omzetvereiste voldoen en daardoor niet verplicht C(C)CTB hoeven toe te passen gebruik maken van de mogelijkheden die het regime biedt, zoals eenvoud, zekerheid en kostenbesparingen.⁵⁶ Als ervoor gekozen wordt om de opt-in bepaling toe te passen dan moet het regime 5 jaar toegepast moet worden, waarna deze

⁵⁴ Memo/16/3488

⁵⁵ Idem

⁵⁶ Idem

periode vervolgens automatisch verlengd wordt voor nog eens 5 jaar verlengd, tenzij op grond van artikel 65 lid 3 de toepassing van het regime beëindigd wordt.⁵⁷

3.2.2 Bezitsvereiste

Het bezitsvereiste is opgenomen in artikel 3 van het CCTB-voorstel en in artikel 5 van het CCCTB-voorstel. In beide voorstellen is het bezitsvereiste gelijklopend, de moedermaatschappij moet tenminste 50% van de stemrechten hebben in de dochter- en kleindochtermaatschappijen en moet daarnaast cumulatief het eigendomsrecht hebben van tenminste 75% van het kapitaal van de dochtermaatschappij of recht hebben op tenminste 75% van de winst van de dochtermaatschappij. Tevens is het zo dat indien er meer dan 50% van de stemrechten rusten bij de moedermaatschappij deze geacht wordt 100% van de stemrechten te bezitten. Hierbij is het wel van belang dat indirect door de moedermaatschappij gehouden stemrechten enkel meetellen indien deze dochtermaatschappij meer dan 50% van de stemrechten bezit in de onderliggende maatschappij, omdat hierdoor voorkomen wordt dat er ondernemingen tot de groep gaan behoren waarin de moedermaatschappij geen meerderheid van stemmen en daarmee geen beslissingsmacht heeft. Ook met betrekking tot de winstgerechtigdheid en het eigendomsrecht van kapitaal zijn nadere voorwaarden gegeven, welke luiden dat bij de berekening hiervan ook rekening gehouden moet worden met belangen die minder bedragen dan de gestelde 75%.

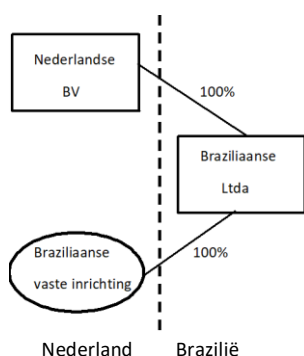
3.2.3 Rechtsvormvereiste

De C(C)CTB-voorstellen kennen ook een rechtsvormvereiste. De gekwalificeerde rechtsvormen zijn opgenomen in Annex 1.⁵⁸ Ook is het mogelijk om deel uit te maken van de groep indien er geen sprake is van een kwalificerende rechtsvorm genoemd in Annex 1, namelijk op het moment dat een onderneming gevestigd is in een derde land maar wel een vaste inrichting heeft die voldoet aan de overige voorwaarden naast het rechtsvormvereiste. In dit geval is het mogelijk dat de onderneming toch deel uitmaakt van de groep, wel moet de onderneming een rechtsvorm hebben die vergelijkbaar is met de in Annex 1 opgenomen rechtsvormen.⁵⁹ Van rechtsvormen die hieraan voldoen zal een lijst worden opgesteld, indien een rechtsvorm uit een derde land hierin niet is opgenomen sluit dat niet per definitie uit dat deze onderneming deel uit kan maken van de groep voor C(C)CTB-doeleinden. Op de volgende pagina volgt een voorbeeld van een situatie waarin een onderneming uit een derde land toch deel uit kan maken van de groep.

⁵⁷ Artikel 2 lid 3 CCTB-voorstel

⁵⁸ Opgenomen in de bijlage

⁵⁹ Artikel 2 CCTB-voorstel



In bovenstaand voorbeeld wordt ervan uitgegaan dat de Braziliaanse Ltda (sociedade de responsabilidade limitada) opgenomen is op de lijst met vergelijkbare rechtsvormen, de geconsolideerde groepsomzet meer bedraagt dan 750 miljoen euro en de vaste inrichting in Nederland belastingplichtig is. De Braziliaanse Ltda is gevestigd in een derde land maar heeft een vaste inrichting gevestigd in Nederland. Deze Braziliaanse Ltda gaat met betrekking tot de resultaten van de vaste inrichting deel uitmaken van de groep, omdat voldaan is aan de overige voorwaarden. Namelijk:

- De vaste inrichting is onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting
- De geconsolideerde groepsomzet bedraagt meer dan 750 miljoen euro
- De Braziliaanse Ltda is een kwalificerende dochtermaatschappij

3.2.4 Tijdvakkenvereiste

Het CCCTB-voorstel kent ook een tijdvakvereiste, het CCTB-voorstel niet. Dit vereiste houdt in dat alle maatschappijen die onderdeel uitmaken van de groep gelijke tijdvakken moeten hebben.⁶⁰ Indien er toegetreten wordt tot een groep, dan wordt het gedeelte van het resultaat behaald door de maatschappij toegerekend aan de groep op basis van het aantal maanden dat hij deel uitmaakt van de groep. Hetzelfde gebeurt indien de groep verlaten wordt, dan wordt namelijk eveneens het resultaat behaald door de maatschappij toegerekend aan de groep op basis van het aantal maanden dat hij in dat belastingjaar deel heeft uitgemaakt van de groep.⁶¹ Om tot de groep te behoren moet voor tenminste negen opeenvolgende maanden voldaan worden aan de in artikel 5 van het CCCTB-voorstel gestelde voorwaarden, want anders wordt de maatschappij behandeld alsof deze geen deel uitmaakt van de groep.⁶²

3.2.5 Vestigingsvereiste

De C(C)CTB-voorstellen gelden enkel voor ondernemingen welke zijn opgericht onder de wetgeving van een van de lidstaten van de Europese Unie en haar vaste inrichtingen die gevestigd zijn in een

⁶⁰ Artikel 50 CCCTB-voorstel

⁶¹ Idem

⁶² Artikel 8 CCCTB-voorstel

van de lidstaten van de Europese Unie.⁶³ Wel kan het zo zijn dat een vaste inrichting van een onderneming die niet is opgericht onder de wetgeving van een van de lidstaten van de Europese Unie deel uitmaakt van de groep, indien aan de bovengenoemde vereisten met betrekking tot de rechtsvorm voldaan is.⁶⁴ Voor de C(C)CTB geldt dus dat enkel in de Europese Unie gevestigde ondernemingen en vaste inrichtingen deel uit kunnen maken van de groep.

3.2.6 De verdeelsleutel

Indien de CCCTB wordt ingevoerd is een verdeelsleutel noodzakelijk om de belastinginkomsten te verdelen over de lidstaten die hier aanspraak op kunnen maken (namelijk de lidstaten waar de groep een vestiging heeft). Hiermee is de verdeelsleutel vereist binnen de CCCTB, omdat deze anders niet kan functioneren in de huidige Europese markt. De verdeelsleutel is gebaseerd op de volgende drie factoren, te weten:⁶⁵

- Activa
- Arbeid
- Omzet

Aan elk van deze drie factoren wordt een gelijk gewicht toegekend, hiermee wegen deze alle drie dus even zwaar mee. Onder de factor activa vallen enkel de materiële vaste activa, omdat er vanwege het verplaatsbare karakter voor gekozen is om immateriële en financiële activa buiten beschouwing te laten.⁶⁶ Deze kunnen hiermee namelijk het systeem beïnvloeden op een manier die niet wenselijk is. Voor de factor arbeid wordt gekeken naar de loonkosten en het aantal werknemers. Hierbij krijgen beide een factor 0,5 om zo ervoor te zorgen dat er een eerlijke verdeling plaatsvindt onder de lidstaten die niet beïnvloed wordt door loonverschillen.⁶⁷ Voor de factor omzet wordt er simpelweg gekeken hoeveel omzet er in elke lidstaat behaald wordt.⁶⁸ Op deze manier moet deze verdeelsleutel ertoe leiden dat er belasting geheven wordt waar de winsten daadwerkelijk behaald zijn. Deze verdeelsleutel ziet er als volgt uit in formulevorm:⁶⁹

$$\text{Deel A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{omzet}^A}{\text{omzet}^{\text{Groep}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{loonkosten}^A}{\text{loonkosten}^{\text{Groep}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{aantal werknemers}^A}{\text{aantal werknemers}^{\text{Groep}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{materiële vaste activa}^A}{\text{materiële vaste activa}^{\text{Groep}}} \right)$$

*Geconsolideerd belastinggrondslag

⁶³ Artikel 2 CCTB-voorstel en Artikel 2 CCCTB-voorstel

⁶⁴ Idem

⁶⁵ Artikel 28 CCCTB-voorstel

⁶⁶ CCCTB-voorstel, Explanatory Memorandum p.10. Dit tot onvrede van een aantal lidstaten waar vennootschappen gevestigd (kunnen) zijn, die veel kapitaal herbergen dan wel immateriële activa bezitten (zoals octrooien) (bijvoorbeeld in Nederland en Luxemburg)

⁶⁷ Idem

⁶⁸ Idem

⁶⁹ Artikel 28 CCCTB-voorstel

Indien de uitkomst toch geen representatief beeld geeft is er nog een optie om op terug te vallen, namelijk de in artikel 29 van het CCCTB-voorstel opgenomen vrijwaringsclausule. Wel moeten alle bevoegde autoriteiten het eens zijn dat de verdeelsleutel niet leidt tot een eerlijke verdeling van de geheven belasting om de verdeling door toepassing van de vrijwaringsclausule op een andere manier vast te laten stellen.⁷⁰

3.3 Voor- en Nadelen C(C)CTB

3.3.1 Voordelen

- Een Europese markt
- Economische groei
- Voorkoming belastingontwijking
- Verliesverrekening

3.3.1.1 Een Europese Markt

Een van de voordelen van de invoering van een CCCTB is dat er een Europese markt ontstaat.

Hierdoor nemen de administratieve kosten van de Europees opererende bedrijven af, evenals de compliance kosten en de belastingobstakels die er in de huidige markt zijn vanwege de verschillende systematiek in landen.⁷¹ Als de CCCTB ingevoerd wordt kunnen ondernemingen gebruik maken van een zogeheten ‘one stop shop’ systeem met betrekking tot belastingteruggave, dit houdt in dat er in één lidstaat belasting teruggevraagd kan worden voor alle groepsleden.⁷² Hiermee is het dus niet langer noodzakelijk om in alle lidstaten een verzoek tot belastingteruggave in te dienen maar volstaat het om dit op een plek te doen. Hierdoor hoeft er minder administratie gevoerd te worden en wordt op onder meer deze wijze de administratieve lasten van de onderneming verlicht. Verder is door het ontstaan van een Europese markt niet langer noodzakelijk voor ieder land afzonderlijk het belastbare inkomen te berekenen, aangezien er nu een Europese markt is waarvoor dezelfde winstbepaling regels gelden.

3.3.1.2 Economische groei

Deze voordelen die voortkomen uit een Europese markt zorgen ervoor in combinatie met de gerichte maatregelen die zijn opgenomen in het CCCTB-voorstel dat de invoering ervan leidt tot economische groei. Bij deze maatregelen moet gedacht worden aan bijvoorbeeld de super-aftrek voor investeringen in research en development en het belonen van het investeren met eigen vermogen.

⁷⁰ De nieuwe verdeelsleutel wordt vastgesteld door de bevoegde autoriteiten, nadat na onderling overleg alle bevoegde autoriteiten het eens zijn over de te hanteren verdeelsleutel. Hierna moet de bevoegde autoriteit, van het land waar het groepshoofd gevestigd is, de Europese Commissie informeren over de gehanteerde verdeelsleutel.

⁷¹ Memo/16/3488

⁷² Idem

Hierdoor wordt de Europese markt aantrekkelijker om in te investeren en hiernaast zorgt de groei ervoor dat er meer banen gecreëerd worden binnen de Europese Unie.⁷³ Of deze groei daadwerkelijk op gaat treden is echter twijfelachtig, aangezien verschillende onderzoeken aantonen dat er geen/tot nauwelijks economische groei zal plaatsvinden indien het CCCTB-voorstel uit 2011 in werking zou zijn getreden.⁷⁴

3.3.1.3 Voorkoming belastingontwijking

Ook is de CCCTB een middel om belastingontwijking tegen te gaan. In tegenstelling tot het eerdere CCCTB-voorstel uit 2011 is in dit voorstel namelijk opgenomen dat de CCCTB verplicht moet worden toegepast indien voldaan wordt aan de gestelde voorwaarden.⁷⁵ Hierdoor worden groepen die de beste mogelijkheden hebben om aan taxplanning te doen verplicht om de CCCTB toe te passen. De CCCTB zorgt voor eenzelfde winstbepalingsregime voor alle Europese lidstaten, hierdoor zullen er binnen de Europese markt geen mismatches meer zijn tussen nationale systemen voor de groepen die de CCCTB toe (moeten) passen. Verder zorgt de consolidatie ervoor dat ingewikkelde transfer pricing binnen de Europese Unie ook niet langer nodig is om winst binnen de groep te verschuiven, aangezien zoals hierboven beschreven staat de consolidatie ervoor zorgt dat de winsten van de groep samengenomen worden en het daarmee niet langer noodzakelijk is om de winst te verschuiven door middel van transfer pricing naar een onderneming binnen de groep die gevestigd is in een ander land binnen de Europese Unie. Deze voordelen betreffen echter alleen groepen die als geheel binnen de Europese Unie gevestigd zijn. Hierom zijn er in het CCCTB-voorstel ook maatregelen opgenomen die ervoor zorgen dat de Europese markt bestand is tegen grondslaguitholling en winstverschuiving naar niet binnen de Europese Unie gelegen landen.⁷⁶

3.3.1.4 Verliesverrekening

Ook een voordeel van de C(C)CTB-plannen is de mogelijkheid om de binnen de groep gemaakte verliezen te kunnen verrekenen met de binnen de groep gemaakte winsten. Te beginnen met de mogelijkheden die zijn opgenomen in het CCTB-voorstel met betrekking tot gemaakte verliezen binnen de groep. Onder verlies wordt in het CCTB-voorstel verstaan dat de aftrekbare kosten en andere aftrekbare posten de opbrengsten in een belastingjaar overstijgen.⁷⁷ Allereerst is de mogelijkheid opgenomen om eigen verliezen binnen eigen onderneming te verrekenen in de daarop volgende belastingjaren voor een binnenlandsbelastingplichtige of een vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtige, echter mag deze verrekening hoogstens een nulresultaat tot gevolg

⁷³ Memo/16/3488

⁷⁴ Bettendorf e.a., *Economic Policy*, aflevering 25, nr. 63, p. 537-590
Vrijburg 2011, p. 28.

⁷⁵ Artikel 2 CCTB-voorstel & Artikel 2 CCCTB-voorstel

⁷⁶ Hierbij valt te denken aan de opgenomen interest limitation rule en de CFC-wetgeving.

⁷⁷ Artikel 4 lid 9 CCTB-voorstel

hebben.⁷⁸ De oudste openstaande verliezen moeten als eerste verrekend worden.⁷⁹ Verder mogen verliezen uit eerdere jaren niet verrekend worden op het moment dat een andere onderneming een dusdanig belang in de onderneming verkrijgt waardoor deze doorgaat als een kwalificerende dochtermaatschappij en daarbij nieuwe activiteiten onderneemt die in het aankomende boekjaar goed zijn voor meer dan 60% van de omzet of juist activiteiten afstoot die goed waren voor tenminste 60% van de omzet in het afgelopen boekjaar.⁸⁰

Een tweede mogelijkheid die geboden wordt binnen het CCTB-voorstel is het opwaarts verrekenen van gemaakte verliezen binnen de groep.⁸¹ Indien een onderneming zijn eigen verliezen reeds verrekend heeft en nog steeds een positief resultaat overhoudt mag deze de in hetzelfde jaar gemaakte verliezen van kwalificerende dochterondernemingen of vaste inrichtingen in een andere lidstaat ook verrekenen met het overgebleven positieve resultaat. Bij kwalificerende dochterondernemingen mag het verlies worden afgetrokken naar rato van de deelneming in deze dochter en bij een vaste inrichting moeten de verliezen volledig in aanmerking genomen worden, echter geldt wel dat de verrekening in beide gevallen hoogstens mag leiden tot een nulresultaat.⁸² Het verrekenen van verliezen van kwalificerende dochterondernemingen of vaste inrichtingen heeft wel tot gevolg dat indien deze ondernemingen winst gaan maken deze winst opgeteld moet worden bij het belastbare bedrag van de onderneming die de verliezen heeft afgetrokken, totdat eenzelfde bedrag bereikt is dat als verlies in aanmerking genomen is.⁸³ Verder zijn er vier momenten waarop het afgetrokken bedrag bij het belastbare bedrag van de aftrekkende onderneming moet worden opgeteld.⁸⁴ Ten eerste: indien deze dochterondernemingen of vaste inrichting geen winst maken of het bedrag waarvoor de verliezen verrekend zijn niet volledig gecompenseerd is na een periode van vijf jaar dan moet dit bedrag opgeteld worden bij het belastbare bedrag van de onderneming die de verliezen in aanmerking genomen heeft. Ten tweede: moeten in het geval van een kwalificerende dochteronderneming de verrekende verliezen opgeteld worden bij het belastbare bedrag van de onderneming die de verliezen verrekend heeft indien de kwalificerende dochteronderneming verkocht, geliquideerd, in een vaste inrichting omgezet wordt. Ten derde: geldt hetzelfde voor vaste inrichtingen indien deze verkocht, geliquideerd of omgezet in een dochtermaatschappij worden. Ook dan moeten de verrekende verliezen direct door de moedermaatschappij opgeteld worden bij haar belastbare bedrag. Ten vierde: moeten de verrekende verliezen bij het belastbare bedrag van de

⁷⁸ Artikel 41 lid 1 en 2 CCTB-voorstel

⁷⁹ Artikel 41 lid 4 CCTB-voorstel

⁸⁰ Artikel 41 lid 3 CCTB-voorstel

⁸¹ Artikel 42 CCTB-voorstel

⁸² Artikel 42 lid 2 CCTB-voorstel

⁸³ Artikel 42 lid 3 CCTB-voorstel

⁸⁴ Artikel 42 lid 4 CCTB-voorstel

onderneming indien de moedermaatschappij niet langer voldoet aan de in artikel 3 van het CCTB-voorstel gestelde eisen.

Ook in het CCCTB-voorstel zijn er verliesverrekeningsmogelijkheden opgenomen. De definitie van verlies is gelijk aan de definitie die is opgenomen in het CCTB-voorstel.⁸⁵ De verliesverrekening in het CCCTB-voorstel is onderdeel van de consolidatie. De winsten en verliezen van alle ondernemingen binnen de groep worden geconsolideerd en hieruit volgt uiteindelijk een belastbaar bedrag of een verlies dat later verrekend kan worden. Wel is het van belang of de verliezen voortkomen uit de periode van voordat een onderneming deel uitmaakte van de groep, ontstaan zijn tijdens de periode dat de onderneming deel uitmaakte van de groep of nadat de onderneming ophoudt deel uit te maken van de groep.

De eerste verliesverrekening die plaatsheeft, is de horizontale verliesverrekening binnen de groep.⁸⁶ Dit houdt in dat binnen de groep de behaalde resultaten van alle ondernemingen tezamen verrekend worden, waar dan vervolgens een al dan niet positief resultaat uitrolt. Is er een positief resultaat wordt dit aan de hand van de bovengenoemde verdeelsleutel toegerekend aan de desbetreffende ondernemingen. Is er een negatief resultaat kan dit in hierop volgende jaren verrekend worden met de in de toekomst mogelijk te behalen winsten.

Ook kan het zo zijn dat een onderneming nog verliezen heeft van de periode voordat deze deel uitmaakte van de groep, zogeheten voorvoegingsverliezen. Indien dit het geval is dan blijven deze voorvoegingsverliezen verrekenbaar, echter alleen met het gedeelte van de winst dat toekomt aan de onderneming aan wie de voorvoegingsverliezen toebehoren.⁸⁷ Ook is het van belang dat indien de voorvoegingsverliezen zijn ontstaan onder nationaal recht of onder een Europese richtlijn, bij de verrekening rekening gehouden wordt met het recht waaronder deze voorvoegingsverliezen ontstaan zijn.⁸⁸ Dit betekent dat voor bijvoorbeeld Nederlandse voorvoegingsverliezen de verrekentermijnen van toepassing blijven op deze voorvoegingsverliezen en dat deze dus mogelijk zouden kunnen verdampen.

Verder bestaat ook de mogelijkheid dat de groep ophoudt te bestaan.⁸⁹ Indien dit het geval is en er nog verrekenbare verliezen binnen de groep aanwezig dan zullen deze doormiddel van eveneens een verdeelsleutel over de ondernemingen die deel hebben uitgemaakt van de groep verdeeld worden. Hetzelfde gebeurt indien een of meerdere groepen of twee of meerdere ondernemingen als gevolg

⁸⁵ Artikel 3 lid 10 CCCTB-voorstel

⁸⁶ Artikel 7 CCCTB-voorstel

⁸⁷ Artikel 15 CCCTB-voorstel

⁸⁸ Idem

⁸⁹ Artikel 18 CCCTB-voorstel

van een bedrijfsreorganisatie deel uit gaan maken van een andere groep. Ook dan worden de verliezen op basis van een verdeelsleutel toegerekend aan de oorspronkelijk van de groep deel uitmakende ondernemingen. Op het moment dat een onderneming niet langer deel uitmaakt van de groep dan is het voor deze onderneming niet mogelijk om verliezen mee te nemen.

Als laatste is van belang dat op het moment dat het CCCTB-voorstel aangenomen wordt, artikel 41 uit het CCTB-voorstel, welke hierboven is uitgewerkt, direct haar werking verliest. De verliezen die met toepassing van dit artikel zijn overgebracht naar een onderneming hoger in de keten zullen bij deze onderneming van toepassing blijven en niet terug worden overgebracht naar de onderneming waar de verliezen oorspronkelijk geleden zijn.

3.3.2 Nadelen C(C)CTB

- Tariefconcurrentie
- De verdeelsleutel
- Soevereiniteit
- Het perspectief
- -Verlieslichamen

3.3.2.1 Tariefharmonisatie

Een eerste nadeel van de invoering is dat naast de harmonisatie van de winstbepaling de tarieven niet geharmoniseerd worden. Hierdoor blijft het voor landen mogelijk om te concurreren door middel van lagere tarieven, wat mogelijk een zogeheten ‘race to the bottom’ tot gevolg kan hebben.⁹⁰ Dit houdt in dat landen het tarief steeds opnieuw verlagen om zo fiscaal aantrekkelijker te zijn dan omringende landen, waarop de omringende landen reageren door eveneens hun tarief te verlagen tot onder het tarief van het land dat zijn tarief verlaagd had. Hierop reageert het land dat zijn tarief als eerste verlaagd had dan weer met een lager tarief en zo gaat dit verder net zolang totdat het tarief niet verder omlaag kan en de ‘bodem’ bereikt is. De landen maken de wetgeving met betrekking tot de tarieven dus steeds aantrekkelijker, zodat het aantrekkelijker wordt voor ondernemingen om zich in dat land te vestigen.⁹¹

3.3.2.2 De verdeelsleutel

3.2.2.2.1 *Beïnvloedbaarheid van de verdeelsleutel*

Verder vormt ook de verdeelsleutel een nadeel van het CCCTB-voorstel. Zo is de kans aanwezig dat zowel ondernemingen als de Europese lidstaten zelf de factoren die van invloed zijn op de verdeelsleutel zullen proberen te beïnvloeden, zodat de verdeelsleutel gunstig uitwerkt gezien vanuit

⁹⁰ De Wilde, Erasmus Law Review May 2014 no. 1.

⁹¹ Van Solinge, (VDHI nr. 135) 2016/1

hun eigen belang.⁹² De Europese lidstaten zouden dit kunnen doen om een zo groot mogelijk deel van de belastingopbrengsten naar zich toe te trekken en daarmee de staatskas te spekken. Ondernemingen daarentegen willen juist zoveel mogelijk van de te betalen belasting te laten vallen in het land met het laagste belastingtarief en daarmee de te betalen belasting te beperken tot het minimum. De verdeelsleutel leidt ertoe dat vanuit beide perspectieven manipulatie een mogelijk gevolg is van de invoering van de CCCTB. Maar hier moet de kanttekening bij geplaatst worden dat gekozen is voor een robuuste vormgeving van de verdeelsleutel, waardoor deze zeer moeilijk tot niet te beïnvloeden is door zowel lidstaten als ondernemingen. Deze vormgeving leidt echter wel tot andere problematiek met betrekking tot de verdeelsleutel, zie de volgende subparagraaf.

3.3.2.2 Het perspectief van de verdeelsleutel

Ook is het zo dat de groei van de markt bekeken wordt vanuit Europees perspectief in de berekeningen over de invoering van de CCCTB, echter betekent dit niet dat deze cijfers ook opgaan voor iedere afzonderlijke lidstaat.⁹³ De hierboven genoemde verdeelsleutel speelt hier ook een belangrijke rol in. Zo spelen in de verdeelsleutel voornamelijk materiële vaste activa een rol, en geldt dit niet voor immateriële vaste activa. Het eerste is voornamelijk aanwezig in de grotere lidstaten, waar in de kleinere lidstaten voornamelijk het tweede aanwezig is.⁹⁴ Door deze verdeling is de verdeelsleutel in het voordeel van de landen met veel materiële vaste activa (voornamelijk Duitsland en Frankrijk, die dus ook hard trekken aan het initiatief) en zal in deze landen naar verwachting een positieve groei waarneembaar zijn, waar voor de landen met voornamelijk immateriële activa het tegenovergestelde geldt en juist een negatieve groei waarneembaar zal zijn. Voor Europa als geheel zorgt de CCCTB dus naar verwachting voor een positieve groei, echter hebben niet alle lidstaten hier baat bij als in hun lidstaat geen groei optreedt maar zelfs leidt tot een afname van het economisch niveau.

3.3.2.3 Soevereiniteit

Verder wordt ook het inleveren van de nationale soevereiniteit op belastinggebied gezien als een nadeel van het invoeren van de CCCTB, omdat Nederland een open economie heeft en het belastingstelsel daarop aan zou moeten kunnen passen zonder dat hierbij rekening gehouden dient te worden met het Europese belang.⁹⁵ Door de CCCTB is Nederland niet meer in staat om in te spelen op ontwikkelingen die enkel de eigen economie aangaan met betrekking tot de grote groepen die

⁹² De Wilde, Erasmus Law Review May 2014 no. 1.

⁹³ Memo/16/3488

⁹⁴ Badir & Wijffelaars 2017

⁹⁵ Lammers 2017

verplicht onder het CCCTB-regime vallen en dient Nederland zich te houden aan de opgestelde regels in overleg met de andere Europese lidstaten.

3.3.2.4 Verlieslichamen

Als laatste zorgt de consolidatie binnen de C(C)CTB ervoor dat het aantrekkelijker wordt om een verliesgevend lichaam in de groep op te nemen, omdat de door deze onderneming gemaakte verliezen verrekend kunnen worden met de winsten in de groep en daarmee de totale belastingsom kunnen drukken. Wel wordt deze mogelijkheid beperkt doormiddel van artikel 41 in het CCTB-voorstel en in het geval van het CCCTB-voorstel door artikel 15. Hiermee wordt is reeds ingespeeld op dit nadeel. Namelijk is in artikel 41 lid 3 CCTB-voorstel opgenomen dat verliezen niet verrekend mogen worden indien de maatschappij een andere moedermaatschappij krijgt en in artikel 15 CCCTB-voorstel is opgenomen dat voorvoegingsverliezen enkel verrekend kunnen worden met eigen winsten. Hierdoor kunnen maatschappijen, die veel verrekenbare verliezen hebben deze niet verrekenen met winsten van de groep. Verliezen die gemaakt worden tijdens de groepsperiode kunnen wel verrekend worden, vandaar dat deze artikelen slechts een beperking vormen.

3.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de volgende deelvraag behandeld: Hoe worden groepen belast onder de C(C)CTB-voorstellen? Deze deelvraag bevat twee onderdelen. Allereerst hoe ze belast worden onder het CCTB-voorstel. Hier wordt enkel de belastinggrondslag gelijkgetrokken en is van consolidatie nog geen sprake. Wel is het onder dit voorstel mogelijk om verliezen binnen de groep te verrekenen, indien voldaan wordt aan de voorwaarden. Onder het CCCTB-voorstel is er uiteraard wel sprake van consolidatie. Dit leidt ertoe dat alle winsten en verliezen binnen de groep met elkaar verrekend moeten worden. Onder beide voorstellen is het verplicht om deze toe te passen indien voldaan wordt aan het omzetvereiste, indien hier niet aan voldaan wordt is het mogelijk om alsnog het regime toe te passen door gebruik te maken van de opgenomen opt-in bepaling. Indien het C(C)CTB-voorstel aangenomen wordt heeft dit zowel mogelijke positieve als negatieve gevolgen. Echter is het verplicht om de C(C)CTB toe te passen, indien zoals hierboven vermeld aan het omzetvereiste is voldaan. Hierdoor is er dus geen keuzemogelijkheid om de C(C)CTB niet toe te passen en moeten de groepen onder de gegeven omstandigheden er het beste van maken.

Hoofdstuk 4

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zullen de overeenkomsten en verschillen tussen het huidige fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB-voorstellen behandeld worden aan de hand van de volgende deelvraag: Waarin verschilt de wijze van belasten tussen het huidige fiscale eenheidsregime in de Nederlandse vennootschapsbelasting en de C(C)CTB-voorstellen? Allereerst zal aan de hand van de twee voorgaande hoofdstukken de overeenkomsten en verschillen tussen de vereisten behandeld worden, waarbij ook gekeken wordt naar de beweegredenen om de gekozen vormgeving te hanteren. Vervolgens zullen ook de overeenkomsten en verschillen tussen de voor- en nadelen van het fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB behandeld worden. Tot slot komen de overige nog niet behandelde overeenkomsten en verschillen, mits deze enige relevantie hebben voor het beantwoorden van de algehele onderzoeksvraag nog aan de orde. Hierna zal het hoofdstuk afgesloten worden met een deelconclusie, waarin de bovengenoemde deelvraag beantwoord zal worden.

4.2 Vergelijking vereisten

4.2.1 Het bezitsvereiste

Te beginnen met het bezitsvereiste. Uit voorgaande hoofdstukken blijkt dat de bezitsvereisten van het fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB-voorstellen van elkaar afwijken. Zo moet om een fiscale eenheid te vormen de moedermaatschappij een al dan niet middellijk gehouden belang bezit van tenminste 95% van zowel het juridische als economische eigendom in het nominaal gestorte aandelenkapitaal van de dochtermaatschappij.⁹⁶ Ook moet dit bezit recht geven op tenminste 95% van de stemrechten in de dochteronderneming en eveneens recht geven op tenminste 95% van de winst en het vermogen van de dochteronderneming.⁹⁷ Bij de C(C)CTB-voorstellen liggen de gestelde eisen aanzienlijk lager dan bij het fiscale eenheidsregime. Zo moet de moeder tenminste 75% van de eigendomsrechten bezitten die zien op het kapitaal, of eigendomsrechten bezitten die recht geven op tenminste 75% van de winst.⁹⁸ Voor de stemrechten volstaat dat er slechts 50% bij de moedermaatschappij aanwezig hoeft te zijn, om de dochtermaatschappij deel uit te kunnen laten maken van de groep voor de C(C)CTB.⁹⁹ Hieruit blijkt dat de vereisten op het gebied van het bezitsvereiste beslist soepeler zijn bij de C(C)CTB-voorstellen dan bij het fiscale eenheidsregime. Bij het opstellen van het bezitsvereiste is er bij het fiscale eenheidsregime voor gekozen om met het 95% aan te sluiten bij eerdere wetgeving uit het burgerlijkrecht. Hiernaast hebben nog twee redenen

⁹⁶ Artikel 15 lid 1 Wet VPB 1969

⁹⁷ Idem.

⁹⁸ Artikel 3 CCTB-voorstel & artikel 5 CCCTB-voorstel

⁹⁹ Idem.

een rol gespeeld bij het vaststellen van de grens op 95% en niet 100%, namelijk dat vennootschappen die aandelen hebben uitgegeven aan werknemers vanwege hun verrichte prestaties niet bij voorbaat uit te sluiten van deelname aan het fiscale eenheidsregime. Daarnaast is het in praktijk vaak lastig om ook de laatste aandelen van een vennootschap in het bezit te krijgen.¹⁰⁰ Wel was op het moment van invoering het 95% criterium de maximale tegemoetkoming die de wetgever wilde doen in verband met de consolidatie die plaatsheeft tussen de maatschappijen, aangezien een lagere bezitsei leidt tot gemakkelijkere toepassing van het fiscale eenheidsregime met substantiële budgetderving als mogelijk gevolg.¹⁰¹ Deze substantiële budgetderving ontstaat, omdat door de lagere bezitsei eerder een fiscale eenheid gevormd kan worden met als gevolg onderlinge verrekening van verliezen die anders niet onderling verrekend hadden kunnen worden. Hierdoor wordt mogelijk de totale heffingsgrondslag verlaagd met als gevolg minder belastinginkomsten. Vandaar ook dat zowel het economische als juridische eigendom aanwezig moet zijn, aangezien op het moment dat een van beide ontbreekt de moedermaatschappij niet het volledige belang heeft in de dochtermaatschappij. Ook moeten de aandelen die tenminste 95% van het economische en juridische eigendom vormen recht geven op tenminste 95% van de stemrechten, winst en vermogen van de dochteronderneming. Dit vereiste is in 2013 toegevoegd aan de vereisten, omdat door de invoering van de flex-bv niet met zekerheid te stellen valt dat 95% van het juridische eigendom ook automatisch leidt tot 95% van de stemrechten.

Bij het opstellen van het bezitsvereiste binnen de C(C)CTB-voorstellen moesten meerdere afwegingen gemaakt worden over hoe het bezitsvereiste vorm te geven.¹⁰² De eerste afweging die gemaakt moest worden was of er voor het bezitsvereiste een juridische, economische of combinatie van beide benaderingen gehanteerd zou worden.¹⁰³ Hierbij is het ook van belang dat de gehanteerde benadering aangevuld wordt met extra regelgeving, welke ervoor zorgt dat voor alle maatschappijen duidelijk is wanneer wel en wanneer niet aan de gestelde eisen om een groep te vormen wordt voldaan.¹⁰⁴ Bij de beslissing hoe hoog de grens met betrekking tot aandelenbezit moet liggen om deel uit te maken van de groep is gekeken naar wat het doel van de CCCTB is en waar het meeste waarde aan gehecht moet worden, anti-misbruik of de consolidatie als aansporing om de CCCTB toe te passen.¹⁰⁵ Met een lage grens betrek je zoveel mogelijk ondernemingen binnen de groep waardoor

¹⁰⁰ Kamerstukken II 1999/2000, 26854, Nr. 3

¹⁰¹ Idem.

¹⁰² Voor deze voorwaarden wordt gekeken naar de documentatie die gemaakt is bij het opstellen van het oorspronkelijke CCCTB-voorstel uit 2011. Het bezitsvereiste is sindsdien niet gewijzigd en vandaar dat de argumentatie voor de destijds gemaakte keuze ook relevant is voor de keuze in de huidige C(C)CTB-voorstellen.

¹⁰³ CCCTB WG, WP 35, 5 mei 2006

¹⁰⁴ Idem.

¹⁰⁵ CCCTB WG, WP 44, 24 augustus 2006

misbruik lastiger wordt. Met een hogere grens en dus meer restricties wordt er meer waarde toegekend aan het aansporingselement. Uiteindelijk kwam naar voren dat een hoge grens van tenminste 75% aandelenbezit de voorkeur geniet boven een lagere grens.¹⁰⁶ Consolidatie als aansporing om de CCCTB toe te passen staat hier dus boven anti-misbruik. Hiernaast zijn de stemrechten eveneens van belang voor de consolidatie, omdat deze de mate van controle van de moedermaatschappij aangeven ten opzichte van de dochtermaatschappij. Dit was de meest geschikte graadmeter om de mate van controle van de moedermaatschappij weer te geven met inachtneming van de doelen van de CCCTB.¹⁰⁷ Al het bovenstaande tezamen heeft uiteindelijk geleid tot het definitieve artikel 3 CCTB en artikel 5 CCCTB, omdat deze twee testen uit de hiervoor genoemde artikelen samen garanderen dat er een hoge mate van economische verbondenheid bestaat tussen moeder- en dochtermaatschappij. Er is namelijk een sprake van een grote participatie van tenminste 75% in dochteronderneming, waar de moedermaatschappij ook nog eens een controlerelatie bestaat doordat de moedermaatschappij tenminste 50% van de stemrechten in de dochteronderneming bezit.

De grootste verschillen op het gebied van het bezitsvereiste tussen het fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB-voorstellen bevinden zich op het gebied van de gehanteerde percentages en daarnaast de hoeveelheid restricties. Het fiscale eenheidsregime hanteert deze strengere percentages, omdat de Nederlandse wetgever van mening is dat er economische gezien als eenheid gehandeld moet worden en dat daarvoor een hoog percentage van economische verwantschap vereist is. De C(C)CTB-voorstellen hechten minder waarde aan deze hoge mate van economische verbondenheid, blijkt uit de gehanteerde percentages. De achterliggende gedachte is het tegengaan van misbruik. Naast misbruik speelt ook aansporing tot consolidatie een rol, vandaar dat het percentage op 75% is gesteld. Wat betreft het stemrecht is er bij een meerderheid controle over de dochteronderneming, vandaar dat in de C(C)CTB-voorstellen een grens van 50% gehanteerd wordt, waar 95% vereist is onder het fiscale eenheidsregime. Dit, omdat om als eenheid te functioneren de inspraak van andere partijen dat verstoort.

4.2.2 Het samenvallende tijdvakkenvereiste

Ook kennen zowel het fiscale eenheidsregime als de CCCTB-voorstellen een vereiste voor samenvallende tijdvakken. In het fiscale eenheidsregime is het zo geregeld dat iedere maatschappij die deel uit gaat maken van de fiscale eenheid zowel statutair als feitelijk hetzelfde belastingjaar moet hanteren.¹⁰⁸ In het CCCTB-voorstel is enkel geregeld dat er sprake moet zijn dat iedere

¹⁰⁶ CCCTB WG, WP 46, 20 november 2006

¹⁰⁷ CCCTB WG, WP 53, 1 maart 2007

¹⁰⁸ *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.3. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

maatschappij die onderdeel uitmaakt van de groep hetzelfde belastingjaar moet hanteren.¹⁰⁹ Hierbij is er niet verder gespecificeerd in feitelijk als statutair belastingjaar. Hiermee is duidelijk dat onder beide regimes sprake moet zijn van gelijke tijdvakken om consolidatie plaats te kunnen laten vinden, wat ook logisch is aangezien het om belastingheffing van een groep gaat. Op dit vlak zijn er dus geen substantiële verschillen aanwezig tussen beide regimes.

4.2.3 Het omzetvereiste

Een vereiste dat enkel de C(C)CTB-voorstellen bevat is het omzetvereiste. Dit vereiste houdt in dat wanneer een groep een geconsolideerde wereldomzet van tenminste 750 miljoen euro behaalt deze groep verplicht is om de C(C)CTB toe te passen.¹¹⁰ Ook indien niet voldaan wordt aan dit omzetvereiste bestaat de mogelijkheid om de C(C)CTB toe te passen via de opt-in bepaling.¹¹¹ Het fiscale eenheidsregime kent, zoals hierboven aangegeven geen omzetvereiste en is daarmee vrij toegankelijk voor groepen onafhankelijk van de behaalde groepsomzet. Hiermee is het verschil met de C(C)CTB-voorstellen dat deze vanaf een zekere omzet verplicht is en dat de toepassing van het fiscale eenheidsregime ongeacht de geconsolideerde groepsomzet facultatief blijft. Het fiscale eenheidsregime is ingevoerd, omdat het als oneerlijk werd gezien om belasting te heffen van een winstgevende onderneming terwijl er ook een verliesgevende onderneming deel uitmaakt van hetzelfde concern.¹¹² Met het fiscale eenheidsregime is hiervoor een oplossing gekomen, welke door al deze ondernemingen toegepast kan worden mits zij voldoen aan de gestelde voorwaarden. Het verplicht stellen van het fiscale eenheidsregime is niet aan de orde, omdat een keuzeregime meer op zijn plaats is aangezien door vorming van een fiscale eenheid de vermogensrechtelijke positie van de maatschappijen aangetast wordt.¹¹³ Alle groepen kunnen het fiscale eenheidsregime toepassen en daarmee de afzonderlijke heffing voorkomen. Echter brengt dit dus ook bepaalde nadelen met zich mee. De groep kan zelf de afweging maken of de voordelen zwaarder wegen dan de nadelen. Indien de nadelen zwaarder wegen dan de voordelen zal het fiscale eenheidsregime niet toegepast worden. Aangezien het doel van het fiscale eenheidsregime was om de afzonderlijke heffing van een concern dat zowel winst- als verliesgevende ondernemingen bevatte op te lossen past het ook naar mijn mening niet bij de oorspronkelijke aard van het regime om dit verplicht te stellen. Ook is er binnen het fiscale eenheidsregime de vrijheid om te kiezen met welke dochter- en kleindochtermaatschappijen al dan niet een fiscale eenheid wordt gevormd. Hierbij is het enkel van belang dat aan de vereisten wordt voldaan om te kunnen voegen. Indien een fiscale eenheid wordt

¹⁰⁹ Artikel 50 CCCTB-voorstel

¹¹⁰ Artikel 2 lid 1 sub c CCTB- & CCCTB-voorstel

¹¹¹ Artikel 2 lid 3 CCTB- & CCCTB-voorstel

¹¹² Gedrukte Stukken 1939/40, nr. 239, blz. 22.

¹¹³ Kamerstukken II 2000/01, 26854, Nr. 6.

gevormd met een dochtermaatschappij is het dus niet verplicht om de kleindochter die ook gevoegd zou kunnen worden eveneens te voegen.

Bij de C(C)CTB ligt dit echter anders. In het oorspronkelijke voorstel uit 2011 was de toepassing van het CCCTB-voorstel net als onder het fiscale eenheidsregime niet verplicht gesteld, wel was het zo dat indien voor toepassing gekozen zou worden verplicht alle dochter- en kleindochtermaatschappijen die aan de vereisten voldeden verplicht deel uit moesten maken van de groep.¹¹⁴ De reden van de keuze voor een optioneel stelsel in het oude voorstel was de verwachting dat het zou leiden tot een gunstiger effect met betrekking tot werkgelegenheid in vergelijking met een verplicht stelsel en dat niet alle groepen verplicht werden om over te moeten stappen op een nieuw stelsel.¹¹⁵ Onafhankelijk van of deze groepen al dan niet in meerdere lidstaten actief zijn.¹¹⁶ Wel is het zoals hierboven aangegeven verplicht om alle dochter- en kleindochterondernemingen op te nemen, omdat anders het zogenoemde ‘cherry picking’ mogelijk zou zijn. Dit houdt in dat men de gunstigste mogelijkheden uit twee afzonderlijke belastingregelingen benut.¹¹⁷ In het geval van het CCCTB-voorstel komt het erop neer dat enkel de ondernemingen gevoegd zouden worden waarbij het een positief effect heeft op het groepsresultaat en de ondernemingen die het resultaat negatief zouden beïnvloeden niet in de groep opgenomen worden. Toch is er bij de huidige C(C)CTB-voorstellen voor gekozen om de toepassing van de voorstellen deels verplicht te stellen. Hiervoor is gekozen, omdat met het optionele stelsel de groepen die de grootste mogelijkheden hebben tot belastingplanning niet geraakt worden tenzij deze besloten zouden hebben om de opteren voor toepassing van het stelsel.¹¹⁸ Aangezien de C(C)CTB ook het tegengaan van belastingontwijking als doel heeft is het verplicht stellen noodzakelijk wil het dit effect hebben. Voor de kleinere groepen met een omzet van minder dan 750 miljoen euro blijft het een optioneel stelsel. Wel is het zo dat indien de keuze gemaakt wordt om het stelsel toe te passen dit voor een periode van 5 jaar is.¹¹⁹ In tegenstelling tot het fiscale eenheidsregime waar geen minimale tijdsperiode in is opgenomen.

Het fiscale eenheidsregime kent dus geen enkele beperking met betrekking tot omzet of het al dan niet voegen van dochter- en kleindochtermaatschappijen. De C(C)CTB daarentegen is verplicht voor groepen met een omzet van meer dan 750 miljoen euro en daarnaast moeten alle ondernemingen die onder de moedermaatschappij aanwezig zijn in de keten verplicht gevoegd worden indien aan de vereisten voldaan. In het oorspronkelijke CCCTB-voorstel uit 2011 was de verplichtstelling niet

¹¹⁴ Artikel 55 CCCTB-voorstel 2011

¹¹⁵ Impact analysis CCCTB-voorstel 2011

¹¹⁶ Idem.

¹¹⁷ Smit, NTFR 2016/935

¹¹⁸ Memo/16/3488

¹¹⁹ Artikel 2 lid 3 CCTB- & CCCTB-voorstel

opgenomen, omdat ze groepen niet wilden verplichten om een nieuw stelsel toe te moeten passen. Echter wordt C(C)CTB inmiddels ook gezien als een belangrijk instrument bij het tegengaan van belastingontwijking. Als gevolg daarvan is de C(C)CTB verplicht gesteld voor groepen met een omzet van meer dan 750 miljoen euro, omdat het belastingontwijking argument meer waarde toekomt dan het argument van het verplicht toepassen van een nieuw stelsel. Voor groepen met een omzet van minder dan 750 miljoen euro blijft de toepassing van de C(C)CTB optioneel, wel gelden dezelfde regels als voor groepen met een omzet van boven de 750 miljoen euro als voor toepassing gekozen wordt.

Het fiscale eenheidsregime komt dus op dit gebied niet overeen met groepen met een omzet van meer dan 750 miljoen euro, omdat het fiscale eenheidsregime optioneel is en vrijheden kent met betrekking tot voeging van dochter- en kleindochtermaatschappijen waar dit voor groepen die de C(C)CTB verplicht moeten toepassen niet het geval is. Wel kent het fiscale eenheidsregime een overeenkomst met groepen die niet meer dan 750 miljoen euro omzet hebben, namelijk dat in dit geval beide regimes optioneel zijn. Wel is er hetzelfde verschil met betrekking tot voeging van dochter- en kleindochtermaatschappijen.

4.2.4 Het gelijke winstbepalingsvereiste

Op het gebied van gelijke winstbepaling is er weinig verschil tussen het fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB-voorstellen. Zo geldt er binnen het fiscale eenheidsregime als hoofdregel dat er sprake moet zijn van gelijke winstbepaling waarop een aantal uitzonderingen voor speciale groepen opgenomen zijn.¹²⁰ Binnen het C(C)CTB-voorstel geldt eveneens dat er sprake moet zijn van gelijke winstbepaling. Zo moeten alle ondernemingen die deel uitmaken van de groep de winst vaststellen doormiddel van de in het voorstel opgenomen bepalingen.¹²¹ Wel is het zo dat de nationale regelgeving hierop van invloed kan zijn mits het C(C)CTB-voorstel zelf niet voorziet op dit gebied. In de basis is het dus zo dat onder beide regimes de winst van de ondernemingen die deel uitmaken van de groep op basis van de dezelfde regelgeving vastgesteld moet worden. Wel kunnen er onder beide regimes uitzonderingen plaatshebben. In het geval van de fiscale eenheid voor de uitgezonderde ondernemingen en in het geval van de C(C)CTB voor regelgeving waar niet in voorzien wordt en dus nationaal recht toegepast moet worden. Van belang binnen het fiscale eenheidsregime is wel dat alle ondernemingen die deel uitmaken van de groep dezelfde functionele valuta hanteren.¹²² In het geval van de C(C)CTB-voorstellen is dit niet het geval. Het hoofd van de groep moet de grondslag aangeven in euro's tenzij geen van de groepsleden de euro hanteert als valuta, dan kiest het groepshoofd een andere valuta

¹²⁰ Artikel 15 lid 4 sub b en lid 7 Wet VPB 1969

¹²¹ Beide voorstellen bevatten regelgeving over hoe de winst vast te stellen

¹²² *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.4.7. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

om in aangifte in te doen.¹²³ De functionele valuta hoeft dus niet voor iedere onderneming gelijk te zijn, omrekening naar de valuta waar aangifte in gedaan wordt volstaat. Hierin is er dus wel een verschil tussen het fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB-voorstellen. Namelijk dat de functionele valuta binnen het fiscale eenheidsregime voor alle groepsleden gelijk moet zijn, waar dit voor de C(C)CTB-voorstellen niet noodzakelijk is.

4.2.5 Het vestigingsvereiste

Op het gebied van het vestigingsvereiste speelt de aard van het regime een belangrijke rol. Zo is het binnen het fiscale eenheidsregime van belang dat de vaste inrichting en/of onderneming gevestigd is in Nederland, waar bij de C(C)CTB-voorstellen het van belang is dat de vaste inrichting en/of ondernemingen gevestigd zijn binnen de Europese Unie.¹²⁴ Hierin zijn de C(C)CTB-voorstellen dus ruimer dan het fiscale eenheidsregime. Echter is het fiscale eenheidsregime puur op Nederland gericht en zijn de C(C)CTB-voorstellen Europees van aard. Bekeken vanuit het gebied dat de regimes bestrijken zijn er eigenlijk geen grote verschillen waarneembaar. Zo moet de vestigingsplaats van een onderneming in beide gevallen liggen in het gebied dat het regime bestrijkt en in het geval van vaste inrichtingen moet in beide gevallen de onderneming aan wie de vaste inrichting toekomt een rechtsvorm hebben die vergelijkbaar is met de rechtsvormen die toegestaan zijn op basis van de wetgeving.¹²⁵ Op dit gebied zijn de C(C)CTB-voorstellen zelfs iets ruimer opgezet dan het fiscale eenheidsregime, omdat onder de C(C)CTB-voorstellen alle vaste inrichtingen uit derde landen onder het regime kunnen vallen.¹²⁶ Het fiscale eenheidsregime staat enkel vaste inrichtingen toe die toebehoren aan ondernemingen welke gevestigd zijn in de Europese Economische Ruimte of gevestigd zijn op de BES-eilanden, Curaçao, Aruba, Sint Maarten of een andere staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten met betrekking tot voorkoming van dubbele belastingheffing waarin een bepaling is opgenomen die discriminatie van vaste inrichtingen niet toestaat.¹²⁷ Dat er bij het fiscale eenheidsregime voor gekozen is om ook vaste inrichtingen van ondernemingen die buiten de Europese Unie gevestigd zijn toe te staan binnen het fiscale eenheidsregime komt voort uit de bepaling dat discriminatie verboden is. Dit houdt in dat een vaste inrichting toekomend aan een maatschappij gevestigd in een andere lidstaat niet slechter behandeld mag worden dan een binnenlandse vennootschap.¹²⁸ Aangezien deze anti-discriminatie bepaling niet

¹²³ Artikel 20 CCTB-voorstel & artikel 70 CCCTB-voorstel

¹²⁴ Artikel 15 lid 4 sub c & lid 8 Wet VPB 1969 en Artikel 2 CCTB- & CCCTB-voorstel

¹²⁵ Voor de C(C)CTB-voorstellen opgenomen in Annex 1 en voor het fiscale eenheidsregime is de regelgeving om op vergelijkbaarheid te toetsen opgenomen in artikel 3 BFE 2003.

¹²⁶ Artikel 2 lid 2 CCTB- & CCCTB-voorstel

¹²⁷ Artikel 15 lid 8 Wet VPB 1969

¹²⁸ Boulogne, WFR 2010/840

alleen is opgenomen in het VwEU¹²⁹ maar ook in de meeste afgesloten bilaterale verdragen en de Belastingregeling voor het Koninkrijk (=BRK) kan onder het fiscale eenheidsregime er niet voor gekozen worden om buitenlandse ondernemingen volkomen buiten te sluiten.¹³⁰ Binnen de C(C)CTB-voorstellen is dit niet het geval. De Europese Unie, welke de grondlegger is van de C(C)CTB heeft niet te maken met deze anti-discriminatie bepaling ten aanzien van landen welke geen deel uitmaken van de Europese Unie. De Europese Unie zelf heeft namelijk geen verdragen afgesloten met derde landen. Hierom heeft de Europese Unie enkel te maken met de anti-discriminatie bepaling die opgenomen is in het VwEU.¹³¹ Vandaar ook dat de C(C)CTB verplicht is vaste inrichtingen toe te staan, welke toebehoren aan een onderneming die gevestigd is in een van de lidstaten van de Europese Unie. Wel is ervoor gekozen om ook ondernemingen uit derde landen toe te staan binnen de C(C)CTB-voorstellen mits de bijbehorende vaste inrichting is onderworpen aan een belasting van een lidstaat van de Europese Unie.¹³² Wel is het zo dat er in de C(C)CTB-voorstellen enkel een definitie is opgenomen voor vaste inrichtingen, welke gevestigd zijn binnen de Europese Unie en ook toebehoren aan een onderneming die gevestigd is binnen de Europese Unie. In het oorspronkelijke CCCTB-voorstel was er wel voor gekozen om in de definitie ook vaste inrichtingen welke toebehoren aan ondernemingen gevestigd buiten de Europese Unie op te nemen. Echter is daar in de huidige voorstellen weer van afgezien, omdat een definitie van een vaste inrichting die ziet op enkel in de Europese Unie gevestigde vaste inrichtingen toebehorend aan ondernemingen gevestigd in de Europese Unie ervoor zorgt dat de wetgeving voor iedereen duidelijk is en er geen mismatches ontstaan als gevolg van een verschil in definitie.¹³³ Hierom is ervoor gekozen om de situaties waarin een vaste inrichting binnen de Europese Unie gevestigd is toebehorend aan een onderneming gevestigd buiten de Europese Unie en een vaste inrichting gevestigd buiten de Europese Unie toebehorend aan een onderneming gevestigd binnen de Europese Unie over te laten aan de gesloten bilaterale verdragen en de nationale wetgeving.¹³⁴

4.2.6. Het rechtsvormvereiste

Eveneens kennen beide regimes vereisten met betrekking tot de rechtsvorm. Zo kunnen binnen het fiscale eenheidsregime alleen de in mijn hoofdstuk 2 benoemde rechtsvormen kwalificeren als moedermaatschappij en hetzelfde geldt voor de in mijn hoofdstuk 2 benoemde rechtsvormen welke kunnen kwalificeren als dochtermaatschappij. Binnen de C(C)CTB-voorstellen ligt dit echter anders,

¹²⁹ Voluit: Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

¹³⁰ Idem.

¹³¹ Artikel 49 VwEU

¹³² Artikel 2 lid 2 CCTB- & CCCTB-voorstel

¹³³ Definition of a permanent establishment, CCTB-voorstel

¹³⁴ Idem.

namelijk wordt hierin geen onderscheid gemaakt tussen welke rechtsvormen kunnen kwalificeren als moeder- en dochtermaatschappij. Zo kunnen alle rechtsvormen die als moedermaatschappij kunnen kwalificeren eveneens kwalificeren als dochtermaatschappij in tegenstelling tot het fiscale eenheidsregime waarbinnen strengere vereisten met betrekking tot de rechtsvorm zijn opgenomen voor dochtermaatschappijen. De binnen de fiscale eenheid gemaakte keuze voor de rechtsvormen is een logische keuze gezien de eerdergenoemde vereisten die gelden met betrekking tot het kunnen voegen van een dochtermaatschappij. De rechtsvormen die alleen als moedermaatschappij kunnen kwalificeren kennen namelijk geen in aandelen verdeeld kapitaal, waardoor het onmogelijk is om aan het bezitsvereiste te voldoen voor deze rechtsvormen en deze rechtsvormen dus hoe dan ook niet kunnen kwalificeren als dochtermaatschappij.

4.2.7 Het non-voorraadvereiste

In het fiscale eenheidsregime is het non-voorraadvereiste opgenomen, welke inhoudt dat een dochteronderneming niet als voorraad gehouden mag worden. Hiermee wordt voorkomen dat maatschappijen die geen aanspraak maken op de deelnemingsvrijstelling door middel van toepassing van het fiscale eenheidsregime alsnog hetzelfde effect kunnen bewerkstelligen.¹³⁵ De maatschappijen waar het non-voorraadvereiste op ziet zijn kasgeldvennootschappen, maatschappijen waarin geen onderneming meer gedreven wordt maar nog wel een grote hoeveelheid geld aanwezig is.¹³⁶ Dit betekent niet dat indien er sprake is van een kasgeldvennootschap dat deze per definitie niet gevoegd kan worden in de fiscale eenheid, omdat een kasgeldvennootschap niet gelijk staat aan een vennootschap die als voorraad gehouden wordt. Hiervoor moet aan nog meer vereisten, welke benoemd zijn in mijn hoofdstuk 2, zijn voldaan. Het non-voorraadvereiste is dus in het fiscale eenheidsregime opgenomen om te voorkomen dat door deze weg alsnog bereikt kan worden wat door middel van de wetgeving met betrekking tot de deelnemingsvrijstelling voorkomen moet worden, het tegengaan van de handel in kasgeldvennootschappen. In de C(C)CTB-voorstellen is geen non-voorraadvereiste opgenomen. Het non-voorraadvereiste in het fiscale eenheidsregime opgenomen is om de handel in kasgeldvennootschappen tegen te gaan, wat door de wetgevende organen als een probleem gezien wordt en voortkomt uit de vormgeving van de nationale wetgeving. Bij het opstellen van de C(C)CTB-voorstellen werd de handel in kasgeldvennootschappen kennelijk niet als een probleem ervaren, aangezien het in beide voorstellen niet aan de orde komt. Het non-voorraadvereiste beïnvloedt dus enkel de nationale wetgeving en niet daarnaast ook nog de Europese wetgeving.

¹³⁵ *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.11. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

¹³⁶ *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 15 Wet VPB 1969, aant. 2.4.7. (online, bijgewerkt 16 mei 2018)

4.2.8 Het schriftelijkverzoekvereiste

Ook is het zo dat het fiscale eenheidsregime een optioneel regime is, waar groepen zelf de afweging kunnen maken om het regime al dan niet toe te passen. Indien de groep de toepassing van het regime wenselijk acht moet de aanvraag voor de fiscale eenheid schriftelijk ingediend worden. Bij de C(C)CTB-voorstellen ligt dit anders. Hier is de toepassing van de voorstellen verplicht indien er een geconsolideerde wereldomzet van tenminste 750 miljoen euro behaald wordt. In het geval dat het de geconsolideerde wereldomzet minder bedraagt dan kan er op vrijwillige basis alsnog voor gekozen worden om de voorstellen toe te passen. In het geval van het CCTB-voorstel kan dit als individuele maatschappij, bij het CCCTB-voorstel wordt wel de gehele groep in aanmerking genomen. Hoe men kan opteren om het voorstel toe te passen staat niet in de voorstellen aangegeven. Wel duidelijk is dat een maatschappij aan de nationale autoriteiten aan moet geven dat het onder de CCTB-wetgeving valt.¹³⁷ In het geval van het CCCTB-voorstel moet het groepshoofd drie maanden voor aanvang van het belastingjaar aan zijn nationale belastingautoriteit melden dat de groep onder de CCCTB-wetgeving valt.¹³⁸ Het fiscale eenheidsregime is dus geheel optioneel, waar de C(C)CTB-voorstellen een combinatie tussen verplicht en optioneel bevatten. Een fiscale eenheid moet via een schriftelijk verzoek aangevraagd worden, waar de C(C)CTB verplicht van toepassing is vanaf een geconsolideerde wereldomzet van 750 miljoen euro en indien deze niet bereikt wordt de toepassing ervan alsnog aangevraagd kan worden op vooralsnog onbekende wijze. Hier is dus een duidelijk verschil waarneembaar tussen het karakter van het enerzijds het fiscale eenheidsregime en anderzijds de C(C)CTB-voorstellen.

4.2.9 De verdeelsleutel

In het CCCTB-voorstel is een verdeelsleutel opgenomen. Deze is nodig om de af te dragen belasting op eerlijke wijze te verdelen over de landen die aanspraak kunnen maken op een deel van deze af te dragen belasting. In het CCTB-voorstel is geen verdeelsleutel opgenomen, omdat hier nog geen sprake is van consolidatie en daarmee alle inkomsten belast worden in het land dat daar aangaande de belastingwetgeving recht op heeft. Eveneens kent het fiscale eenheidsregime geen verdeelsleutel, omdat dit regime enkel gaat over inkomsten waarover Nederland heffingsbevoegd is. Binnen het fiscale eenheidsregime gaat het dus enkel om inkomen dat vergaard is in Nederland of toerekenbaar is aan een in Nederland gevestigde onderneming of vaste inrichting. Hierom is het niet nodig om de belastinginkomsten te verdelen over meerdere landen, zoals wel het geval is bij het CCCTB-voorstel. Dit verschil komt dus voort uit de aard van de wetgeving, omdat het CCCTB-voorstel ziet op

¹³⁷ Artikel 64 CCTB-voorstel

¹³⁸ Artikel 46 lid 1 CCCTB-voorstel

consolidatie van inkomen genoten uit meerdere landen, waar het fiscale eenheidsregime enkel inkomen geconsolideerd wordt wat belast is in Nederland. Dit komt logischerwijs, doordat het fiscale eenheidsregime nationale wetgeving is waar het CCCTB-voorstel Europese wetgeving is.

4.3 Vergelijking voor- en nadelen

4.3.1 Onderlinge verliesverrekening

4.3.1.1 Termijnen verliesverrekening

Een belangrijk voordeel van zowel het fiscale eenheidsregime als de beide C(C)CTB-voorstellen, met name het CCCTB-voorstel, is de mogelijkheid tot onderlinge verliesverrekening. Hiermee wordt het mogelijk om binnen de groep gemaakte winsten te verrekenen met binnen de groep geleden verliezen. De verliesverrekening binnen het fiscale eenheidsregime is beperkter dan de verliesverrekening opgenomen in de C(C)CTB-voorstellen. Zo biedt het fiscale eenheidsregime enkel de mogelijkheid om verliezen te verrekenen die niet grensoverschrijdend van aard zijn, waar de C(C)CTB-voorstellen dit wel toestaan. Dit is echter ook een gevolg van de aard van het gehanteerde regime. Zo zorgen de C(C)CTB-voorstellen voor een gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor alle lidstaten van de Europese Unie, wat met zich meebrengt dat grensoverschrijdende verliesverrekening daaropvolgend een logische vervolgstap is. Zo wordt het mogelijk om daar waar de belastinggrondslag op dezelfde wijze vastgesteld wordt onderling verliezen te verrekenen. Binnen het fiscale eenheidsregime mogen eveneens verliezen verrekend worden indien de belastinggrondslag op dezelfde wijze wordt vastgesteld. Alleen is deze gemeenschappelijke heffingsgrondslag alleen aanwezig voor Nederlandse belastingplichtigen, deze kunnen ook allemaal deel uitmaken van de groep voor de fiscale eenheid, en daarmee hun verliezen onderling verrekenen. Dus enerzijds is er een verschil waarneembaar aangaande de termijnen waarbinnen de verliezen onderling verrekend kunnen worden, omdat de C(C)CTB-voorstellen wel grensoverschrijdende verliesverrekening toestaan, waar het fiscale eenheidsregime dit niet toestaat. Anderzijds kan er worden vastgesteld dat zowel de C(C)CTB-voorstellen als het fiscale eenheidsregime de onderlinge verrekening van verliezen toestaan binnen het gebied waar de belastinggrondslag op dezelfde wijze wordt vastgesteld. Waaruit volgt dat beide regimes aan de hand van dezelfde afwegingsfactor het gebied waarbinnen de verliezen onderling verrekend kunnen worden vaststellen. Dat het een verschil is staat vast, echter is het verschil een gevolg van het verschil in reikwijdte van de C(C)CTB-voorstellen en het fiscale eenheidsregime.

Tot zover over de termijnen van de verliesverrekeningsmogelijkheden binnen het fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB-voorstellen. Verder met hoe er de verliezen daadwerkelijk verrekend worden binnen de beide regimes. Allereerst zal er vergeleken worden tussen het fiscale

eenheidsregime en het CCTB-voorstel, om vervolgens de vergelijking te maken tussen het fiscale eenheidsregime en het CCCTB-voorstel. Deze vergelijkingen zullen los van elkaar gemaakt worden, omdat de verliesverrekeningsmogelijkheden opgenomen in de beide voorstellen erg van elkaar verschillen. Te beginnen met de vergelijking tussen het fiscale eenheidsregime en het CCTB-voorstel.

4.3.1.2 Verliesverrekening fiscale eenheidsregime

Binnen het fiscale eenheidsregime worden de verliezen allereerst voor zover mogelijk horizontaal verrekend, blijven er verliezen staan volgt op de horizontale verticale verliesverrekening.¹³⁹

Horizontale verliesverrekening vindt plaats binnen het belastingjaar, verticale verliesverrekening kan tot 1 jaar terug en tot 6 jaar vooruit gewenteld worden¹⁴⁰. Verliezen die zijn ontstaan voor de vorming van de fiscale eenheid mogen enkel verrekend worden met eigen positieve resultaten. Dit illustreer ik aan de hand van het volgende cijfervoorbeeld:

Fiscale eenheid wordt gevormd vanaf het jaar 2017.

	Moedermaatschappij	Dochtermaatschappij	Dochtermaatschappij	Totaal
		1	2	
Resultaat 2016	+60	-40	+20	N.V.T.
Resultaat 2017	+30	+20	-15	+35

Na horizontale verliesverrekening in 2017 blijft er een positief resultaat van +35 staan.

Dochtermaatschappij 1 heeft nog 40 aan voorvoegingsverliezen. Deze kan zij mogelijk nog voorwaarts wentelen door verticale verliesverrekening toe te passen. Toepassing van artikel 15 a Wet VPB 1969 tezamen met artikel 12 lid 1 sub a Bestluit fiscale eenheid leidt ertoe dat de geleden verliezen binnen de fiscale eenheid zoveel mogelijk toegerekend worden aan maatschappijen die geen voorvoegingsverliezen hebben. In dit geval wordt het verlies van 15 dus volledig toegerekend aan de 30 gemaakte winst van de moedermaatschappij. Vervolgens kan dochtermaatschappij 1 de helft van haar voorvoegingsverliezen, te weten 20 uit 2016 verrekenen met haar positieve resultaat

¹³⁹ Van Der Geld 2015, p. 320.

¹⁴⁰ Artikel 20 lid 2 Wet VPB 1969

van 20 behaald in 2017. De overige 20 aan voorvoegingsverlies blijft staan en kan indien de resultaten het toelaten de komende 8 jaar nog vooruit gewenteld worden.

Ook op het moment van ontvoeging van de fiscale eenheid krijgt de dochtermaatschappij naar mogelijkheden zo goed als het kan haar eigen verliezen mee. De niet verrekende voorvoegingsverliezen komen sowieso toe aan de dochtermaatschappij en de gemaakte verliezen tijdens de fiscale eenheidsperiode worden toegerekend aan de dochtermaatschappij voor zover deze ook toerekenbaar zijn aan het door de dochter behaalde resultaat.¹⁴¹ De toerekening van verliezen, gemaakt gedurende de periode dat het fiscale eenheidsregime van toepassing was, vindt alleen plaats indien hier door zowel moeder- als dochtermaatschappij een verzoek toe gedaan wordt en aannemelijk gemaakt kan worden dat de verliezen toekomen aan de dochtermaatschappij.¹⁴² Er is geen eenduidige manier in de wetgeving opgenomen hoe vastgesteld moet worden welke verliezen toerekenbaar zijn aan de dochtermaatschappij.

4.3.1.3 Verliesverrekening CCTB-voorstel

De verliesverrekening opgenomen in het CCTB-voorstel verschilt in grote mate van de verliesverrekening uit het fiscale eenheidsregime. Zo kent de verliesverrekening uit het CCTB-voorstel geen bepaling die het toestaat om verliezen terug te wentelen in de tijd, echter staat hier wel tegenover dat verliezen onbeperkt vooruit gewenteld mogen worden waar dit binnen het fiscale eenheidsregime beperkt is tot 6 jaar.¹⁴³ Ook moet er eerst verticale verliesverrekening plaatsvinden binnen de eigen maatschappij in het belastingjaar, waarna indien er nog niet verrekende verliezen overblijven deze enkel in dat jaar opwaarts verrekend mogen worden met resultaten van de maatschappij die zich hoger in het concern bevindt.¹⁴⁴ Als de verliezen dan nog steeds niet verrekend zijn kunnen deze binnen de eigen maatschappij in de toekomst alsnog verrekend worden met eigen positieve resultaten. Wel is het zo dat als er van de mogelijkheid gebruik gemaakt wordt om de verliezen opwaarts te verrekenen met de maatschappij die zich boven de eigen maatschappij in het concern bevindt, dat dit enkel uitstel van heffing tot gevolg heeft. Op het moment dat de maatschappij waarvan de andere maatschappij de verliezen verrekend heeft weer winstgevend is moet namelijk de genoten aftrek weer bij het belastbare bedrag opgeteld worden, totdat het bedrag waarvoor aftrek genoten is bereikt wordt.¹⁴⁵ Indien dit niet gebeurt, moet na 5 jaar of als één van de

¹⁴¹ Artikel 15af lid 1 sub a en b Wet VPB 1969

¹⁴² Artikel 15af lid 2 Wet VPB 1969

¹⁴³ Artikel 41 lid 1 CCTB-voorstel

¹⁴⁴ Artikel 42 lid 1 CCTB-voorstel

¹⁴⁵ Artikel 42 lid 3 CCTB-voorstel

andere drie mogelijkheden zich voordoet¹⁴⁶ alsnog het bedrag waarvoor aftrek genoten is opgeteld worden bij het belastbare bedrag.

Hieronder een cijfermatig voorbeeld van hoe dit in praktijk uitwerkt:

	2016	2017
Moedermaatschappij	+50	+50
Dochtermaatschappij	-10	+20

De dochtermaatschappij kan zelf de verliezen niet verrekenen in 2016. Er wordt gekozen om dit verlies opwaarts te verrekenen bij de moeder, waardoor deze in 2016 maar over +40 belasting betaalt. In 2017 maakt de dochtermaatschappij zelf 20 winst. Hierdoor moet bij de moedermaatschappij de aftrek teruggenomen worden. Het belastbaar resultaat van de moedermaatschappij over 2018 bedraagt nu $+50+10=+60$. Het belastbaar resultaat van de dochtermaatschappij bedraagt $+20-10=+10$. Hiermee wordt hetzelfde resultaat behaald als het geval was zonder toepassing van de mogelijkheid om verlies opwaarts te verrekenen. Namelijk was bij de moedermaatschappij in dat geval $+50+50=+100$ belast geweest wat gelijk is aan $+40+60=+100$ en bij de dochtermaatschappij is het in beide gevallen $0+20-10=+10$.

Voorvoegingsverliezen komen ook in het CCTB-voorstel aan de orde, echter wordt hiervoor verwezen naar toepassing van de nationale wetgeving.¹⁴⁷ Dus indien de voorvoegingsverliezen zijn ontstaan onder het nationaal recht en het is toegestaan onder hetzelfde nationaal recht om deze in aftrek te brengen mogen deze voorvoegingsverliezen onder het CCTB-voorstel eveneens in aftrek gebracht worden op eigen gemaakte winsten. Wel is van belang dat het moet gaan om eigen verliezen en mogen het geen aangekochte verliezen zijn.

Indien een maatschappij ophoudt deel uit te maken van een groep neemt deze maatschappij haar eigen verliezen mee.¹⁴⁸ Deze verliezen komen haar toe, omdat het haar eigen behaalde resultaat is. De verliezen die opwaarts verrekend zijn moeten worden teruggenomen bij de maatschappij(en) boven de eigen maatschappij in het concern en gaan mee met de maatschappij waar deze verliezen daadwerkelijk ontstaan zijn.

¹⁴⁶ Zie artikel 42 lid 4 CCTB-voorstel

¹⁴⁷ Artikel 47 CCTB-voorstel

¹⁴⁸ Artikel 52 CCTB-voorstel

4.3.1.4 Verschillen verliesverrekening fiscale eenheidsregime en CCTB-voorstel

In het kort verschillen de termijnen waarin verliezen naar voren of naar achter gewenteld mogen worden. Het fiscale eenheidsregime staat weliswaar toe dat verliezen 1 jaar terug gewenteld mogen worden, maar tegelijkertijd maximaal 6 jaar vooruit. Hierdoor is het mogelijk dat verliezen verdampen en nooit verrekend zullen worden. Bij het CCTB-voorstel speelt dit probleem niet, omdat de verliezen onbeperkt voorwaarts verrekend mogen worden. De behandeling van voorvoegingsverliezen verschilt niet elkaar. Zo mogen deze onder beide regimes in aanmerking genomen worden en moeten deze in het CCTB-voorstel behandeld worden volgens, in overeenstemming met nationaal recht. De resultaten van alle maatschappijen uit een groep worden binnen het fiscale eenheidsregime geconsolideerd. Dit is in het CCTB-voorstel niet mogelijk. Wel is hier toch een vorm van onderlinge opwaartse verliesverrekening in opgenomen. Echter is dit enkel een middel die de heffing van belasting uitstelt. Aangaande het meenemen van verliezen bij beëindiging of het verlaten van de groep verschillen de regimes van elkaar. Onder zowel het fiscale eenheidsregime als het CCTB-voorstel krijg je je eigen voorvoegingsverliezen mee, maar het verschilt met betrekking tot de verliezen gemaakt tijdens de groepsperiode. Zo krijg je onder het CCTB-voorstel de nog niet verrekende eigen verliezen mee zonder dat vastgesteld hoeft te worden welk verlies aan de maatschappij toekomt aangezien er geen consolidatie plaatsvindt, waar onder het fiscale eenheidsregime de verliezen enkel op verzoek meegegeven worden. Ook moet hier eerst vastgesteld worden op welke verliezen de maatschappij aanspraak maakt.

4.3.1.5 Verliesverrekening CCCTB-voorstel

De verliesverrekening opgenomen in het CCCTB-voorstel komt in grotere mate overeen met de verliesverrekening uit het fiscale eenheidsregime. Dit komt voort uit de consolidatie die in allebei de regimes een belangrijke rol vervult binnen de verliesverrekening. Wel blijft hetzelfde verschil aanwezig met betrekking tot het vooruit en terug wentelen van verliezen. Zo mogen ook in tegenstelling tot het fiscale eenheidsregime in het CCCTB-voorstel verliezen niet achteruit gewenteld worden en wel onbeperkt voorwaarts verrekend worden.¹⁴⁹ Wel is in overeenstemming met het fiscale eenheidsregime dat er eerst horizontale verliesverrekening plaatsvindt, waarna er pas overgegaan wordt op verticale verliesverrekening.¹⁵⁰ Zoals hierboven beschreven worden de niet verrekende verliezen van de geconsolideerde moedermaatschappij vooruit gewenteld naar de volgende jaren, waarin deze mogelijk alsnog verrekend kunnen worden. Met voorvoegingsverliezen wordt onder het CCCTB-voorstel hetzelfde omgegaan als onder het CCTB-voorstel, met een extra

¹⁴⁹ Artikel 7 lid 2 CCCTB-voorstel

¹⁵⁰ Artikel 7 lid 1 CCCTB-voorstel

toevoeging namelijk dat ook voorvoegingsverliezen ontstaan onder het CCTB-voorstel in aanmerking genomen mogen worden mits voldaan aan de in dat voorstel opgenomen eisen.¹⁵¹ Met betrekking tot het meegeven van verliezen zijn er wel duidelijk sprake van andere regelgeving in het CCCTB-voorstel. Zo maakt een groepslid indien deze de groep verlaat geen aanspraak op het meekrijgen van verliezen ontstaan gedurende de periode dat de maatschappij deel heeft uitgemaakt van de groep, wel blijven de eventuele voorvoegingsverliezen toekomen aan de maatschappij welke de groep verlaat.¹⁵² Op het moment dat een groep als geheel ophoudt te bestaan ligt dit anders en worden de verliezen uiteraard wel verdeeld over de groepsleden.¹⁵³ Hiervoor worden de verliezen toegerekend aan ieder afzonderlijk groepslid. De toerekening van de verliezen vindt in beginsel plaats aan de hand van de verdeelsleutel, waarin toegerekend wordt op basis van de cijfers van het laatste jaar van de groep.¹⁵⁴ Indien alle groepsleden overeenkomen dat dit een vertekend beeld geeft mag een ander methode worden toegepast, dit komt voort uit de vrijwaringsclausule.¹⁵⁵ Een cijfermatig voorbeeld van hoe dit in praktijk in zijn werk gaat volgt hieronder:

	Moedermaatschappij	Dochtermaatschappij	Dochtermaatschappij	Totaal
		1	2	
Omzet	100	50	75	225
Loonkosten	30	10	20	60
Aantal werknemers	25	10	15	50
Materiële vaste activa	60	40	30	130

Stel in deze groep is in bovenstaand blijft op het moment van opheffen van de groep 50 aan verrekenbare verliezen achter ontstaan tijdens de periode dat er een groep gevormd werd. Deze

¹⁵¹ Artikel 15 CCCTB-voorstel

¹⁵² Artikel 21 CCCTB-voorstel

¹⁵³ Artikel 16 CCCTB-voorstel

¹⁵⁴ Idem.

¹⁵⁵ Artikel 29 CCCTB-voorstel

moet dan verdeeld worden door de verdeelsleutel in te vullen. Dit werkt als volgt uit voor de moedermaatschappij.

$$\text{Deel Moeder} = \left(\frac{1}{3} \frac{100}{225} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{30}{60} + \frac{1}{2} \frac{25}{50} \right) + \frac{1}{3} \frac{60}{130} \right) * 50 = 23,43$$

$$\text{Deel Dochter 1} = \left(\frac{1}{3} \frac{50}{225} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{10}{60} + \frac{1}{2} \frac{10}{50} \right) + \frac{1}{3} \frac{40}{130} \right) * 50 = 11,89$$

$$\text{Deel Dochter 2} = \left(\frac{1}{3} \frac{75}{225} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{20}{60} + \frac{1}{2} \frac{15}{50} \right) + \frac{1}{3} \frac{30}{130} \right) * 50 = 14,68$$

Uit bovenstaande berekening volgt welk deel iedere maatschappij meekrijgt van het nog openstaande verlies uit de groepsperiode. Hoe er met dit verlies wordt omgesprongen, nadat de groep is opgehouden te bestaan is afhankelijk onder welk regime de groep verdergaat.¹⁵⁶ Kiest de maatschappij ervoor om het CCTB-voorstel toe te passen worden deze verliezen behandeld als ware het voorvoegingsverliezen. Gaat een voormalig groepslid deel uitmaken van een andere groep onder het CCCTB-voorstel¹⁵⁷ worden de verliezen eveneens behandeld als voorvoegingsverliezen, waarbij wel in acht moet worden genomen dat deze verliezen niet aftrekbaar zijn indien wordt voldaan aan de in artikel 41 lid 3 CCTB-voorstel gestelde voorwaarden.¹⁵⁸ Kiest de maatschappij ervoor om onder nationale wetgeving verder te gaan worden deze verliezen behandeld alsof deze zijn ontstaan ten tijde dat de maatschappij onderworpen is aan deze nationale wetgeving.

4.3.1.6 Verschillen verliesverrekening fiscale eenheidsregime en CCCTB-voorstel

In het kort worden hier de verschillen met betrekking tot verliesverrekening tussen het fiscale eenheidsregime en het CCCTB-voorstel hier nog een keer behandeld. Wat betreft het tijdsbestek om de verliezen in te verrekenen is hetzelfde verschil waarneembaar als met het CCTB-voorstel. Wel wordt in zowel het CCCTB-voorstel als het fiscale eenheidsregime eerst horizontale verliesverrekening toegepast om vervolgens verticale verliesverrekening toe te passen. Ook worden voorvoegingsverliezen gelijk behandeld binnen beide regimes. De toerekening van verliezen op het moment dat een groep verlaten of beëindigd wordt verschilt wel. Waar binnen het fiscale eenheidsregime wel aanspraak gemaakt kan worden op verrekening van verliezen gemaakt tijdens het bestaan van de groep kan dat in het CCCTB-voorstel niet op het moment dat de groep door de maatschappij zelf verlaten wordt. Indien de groep beëindigd wordt kan wel onder beide regimes aanspraak gemaakt worden op verliezen ontstaan gedurende de groepsperiode. Wel is het zo dat binnen het CCCTB-voorstel duidelijk is vastgelegd hoe de nog openstaande verliezen moeten worden

¹⁵⁶ Artikel 18 CCCTB-voorstel

¹⁵⁷ Voor de duidelijkheid betreft het hier het CCCTB-voorstel uit 2016.

¹⁵⁸ Artikel 18 sub b CCCTB-voorstel

toegewezen aan de verschillende maatschappijen die deel hebben uitgemaakt van de groep, waar in het fiscale eenheidsregime niet opgenomen is op welke wijze de verliezen aan iedere afzonderlijke maatschappij toegewezen moeten worden. Wel is het zo dat de vastgestelde methode om de verliezen toe te wijzen niet per definitie toegepast hoeft te worden op het moment dat alle groepsleden overeenkomen dat er een gerechtvaardigde methode is die een eerlijkere verdeling bewerkstelligt.

4.3.2 Onderlinge transacties

Een voordeel dat ook zowel het fiscale eenheidsregime als het CCCTB-voorstel kent is dat onderlinge transacties niet zichtbaar zijn en er een gemeenschappelijke winstberekening plaatsvindt. Het CCTB-voorstel bevat dit voordeel niet, omdat hierin geen sprake is van consolidatie. Het groepsvereiste is hierin alleen van belang om te kijken of een maatschappij de CCTB al dan niet hoeft toe te passen. Het voordeel van het onzichtbaar zijn van de onderlinge transacties is dat er geen winsten en/of verliezen genomen moeten worden ten aanzien van transacties binnen de groep. Hierdoor wordt binnen de groep geen hinder ondervonden van zogenaamde transfer pricing. Hierin komen de beide regimes overeen dat onderlinge transacties binnen de groep in beide gevallen niet meegenomen worden in de winst- en verliesberekening. Wel hebben beide regimes allebei hun eigen antimisbruikbepalingen opgenomen in de wetgeving, zodat er geen onrechtvaardig voordeel behaald kan worden ten gevolge van de onzichtbare onderlinge transacties en de consolidatie. Zo is in het fiscale eenheidsregime artikel 15ai Wet VPB 1969 opgenomen. Dit artikel ziet erop dat het fiscale eenheidsregime niet misbruikt wordt om bedrijfsmiddelen zonder winstneming over te laten gaan op een andere maatschappij. Dit artikel treedt in werking indien de fiscale eenheid wordt verbroken en er binnen de afgelopen 6 jaar vermogensbestanddelen zijn overgegaan binnen de groep, waarvan de waarde in het economische verkeer de boekwaarde overstijgt.¹⁵⁹ Indien deze vermogensbestanddelen een onderneming of zelfstandig gedeelte van de onderneming betreft is de termijn slechts 3 jaar.¹⁶⁰ Dit artikel bewerkstelligt de verzekering van heffing door de boekwaarde aan te passen naar de waarde in het economische verkeer op het moment onmiddellijk voorafgaand aan ontvoeging. Verder zijn in het fiscale eenheidsregime ook een aantal entreeheffingen opgenomen, die voorkomen dat er claimverlies ontstaat ten gevolge van de vorming van een fiscale eenheid. Hierbij moet de waarde van de aandelen naar waarde economische verkeer bijgesteld worden voor voeging, de onderlinge schuldverhoudingen gelijkgesteld worden en de afzonderlijke verliezen moeten worden vastgesteld.¹⁶¹ Ook in het CCCTB-voorstel zijn een aantal

¹⁵⁹ Artikel 15ai lid 3 sub c Wet VPB 1969

¹⁶⁰ Artikel 15ai lid 3 sub b Wet VPB 1969

¹⁶¹ Artikel 15ab Wet VPB 1969

antimisbruikbepalingen opgenomen. Deze hebben betrekking op vaste activa ten tijde van toe- en uittreden tot een groep en het verkopen van aandelen van een groepslid. De antimisbruikbepaling die ziet op vaste activa bij toetreding tot een groep houdt in dat op het moment dat een groepslid binnen 5 jaar na toetreding vaste activa (deels) verkoopt de waardeverandering enkel bij dit groepslid in aanmerking genomen moet worden, tenzij het gaat om eigen aandelen, deelnemingen die leiden tot belastingvrijinkomen of het groepslid voor toetreding deel uitmaakte van een andere groep onder het CCCTB-voorstel.¹⁶² De antimisbruikbepaling bij uittreding houdt in dat de waardeverandering opgeteld moet worden bij het groepsresultaat indien vaste activa binnen drie jaar na het verlaten van de groep worden vervreemd, tenzij deze vaste activa onder de volgende antimisbruikbepaling vallen.¹⁶³ Deze houdt in dat indien een groepslid door verkoop van aandelen ophoudt deel uit te maken van de groep en gedurende dat of het voorgaande belastingjaar interne transacties hebben plaatsgevonden tussen de uittredende maatschappij en overige groepsleden met betrekking tot vaste activa, de belastingvrijstelling¹⁶⁴ dan verminderd wordt met de marktwaarde van deze vaste activa, tenzij het een zuivere economische handeling betreft.¹⁶⁵

Hieruit blijkt dat zowel het CCCTB-voorstel als het fiscale eenheidsregime antimisbruikbepaling(en) kennen. Wel verschillen de antimisbruikbepalingen van elkaar. Een antimisbruikbepaling is gelijk van aard. Namelijk op het moment dat er ontvoegd wordt binnen een bepaalde periode na een onderlinge transactie, deze transactie alsnog gevolgen heeft voor de belastingheffing. Wel verschillen de termijnen waarbinnen deze transactie plaatsgevonden moet hebben om alsnog in de heffing betrokken te worden. Zo is de duur van deze termijn korter bij het CCCTB-voorstel en daarmee dus minder streng. Ook moeten onder beide regimes de verliezen van elke maatschappij voor voeging vastgesteld worden. De overige antimisbruikbepalingen onder het CCCTB-voorstel zien op het claimbehoud voor het land waar de claim ontstaan is indien binnen 5 jaar na voeging ontvoegd wordt en het claimbehoud voor de groep indien binnen 3 jaar na ontvoeging een actief vervreemd wordt. In het fiscale eenheidsregime is dit eerste opgelost door voor het ontstaan van de groep verplicht af te rekenen over de meerwaarde van de aandelen. Het claimbehoud na ontvoeging voor de groep is niet relevant in het geval van de fiscale eenheid aangezien de claim te allen tijde toekomt aan Nederland, waar dit in het CCCTB-voorstel afhankelijk is van de verdeelsleutel.

¹⁶² Artikel 11 lid 1 CCCTB-voorstel

¹⁶³ Artikel 19 CCCTB-voorstel

¹⁶⁴ Zie hiervoor artikel 8 sub c CCTB-voorstel

¹⁶⁵ Artikel 24 lid 1 CCCTB-voorstel

4.3.3 Interne reorganisatie

Met bovenstaande gaat gepaard de interne reorganisatie, welke zowel onder het fiscale eenheidsregime als het CCCTB-voorstel geruisloos kan plaatsvinden. De onderlinge transacties worden, zoals in bovenstaande beschreven namelijk niet gezien. Bij het fiscale eenheidsregime treedt eveneens artikel 15ai Wet VPB 1969 in werking op het moment dat een maatschappij, welke deel heeft uitgemaakt van een interne reorganisatie ontvoegt uit de fiscale eenheid.¹⁶⁶ In het CCCTB-voorstel is hiervoor een apart artikel opgenomen. Dit artikel houdt in dat de interne reorganisatie de gemaakte winsten en verliezen van de bedrijven niet mag beïnvloeden bij het bepalen van de belastinggrondslag.¹⁶⁷ Dit wordt bewerkstelligd door aan te nemen dat als door de interne reorganisatie de factor materiële vaste activa substantieel wordt beïnvloed de goederen nog steeds voor een periode van maximaal van 5 jaar toegerekend worden aan de overdragende partij zolang de goederen in bezit blijven van een groepslid. Deze antimisbruikbepalingen over de interne reorganisatie hebben een verschillende doelstelling. In het geval van het fiscale eenheidsregime is het het niet verloren gaan van de claim, waar het in het CCCTB-voorstel gaat over de toewijzing van de heffingsbevoegdheid van de verschillende lidstaten. Wordt dit artikel namelijk niet toegepast is er over het geheel genomen nog steeds dezelfde belastinggrondslag maar wordt het mogelijk om de winsten en/of verliezen te verplaatsen naar andere lidstaten, waardoor het mogelijk zou zijn om aan te sturen op heffing tegen een lager tarief.

4.3.4 Exitheffingen

Het fiscale eenheidsregime kent ook een exitheffing met betrekking tot onderlinge vorderingen en schulden. Deze houdt in dat bij ontvoeging de onderlinge schuld ten hoogste gewaardeerd wordt op de laagste van de nominale waarde en bedrijfswaarde van de schuld, waar de vordering daarentegen altijd gewaardeerd wordt op de nominale waarde.¹⁶⁸ Hier hoeft dus in tegenstelling tot bij de entreeheffing de vordering niet gelijk gewaardeerd worden bij zowel de verstrekker als de verkrijger van de schuld. Het CCCTB-voorstel kent geen bepaling welke bepaalt hoe onderlinge vorderingen en schulden gewaardeerd moeten worden na ontvoeging. Hierin is het fiscale eenheidsregime gedetailleerder dan het CCCTB-voorstel. Ook kent het fiscale eenheidsregime een exitheffing met betrekking tot schulden, welke eerder besproken is in dit hoofdstuk.

¹⁶⁶ Gelijke uitwerking als in bovenstaande alinea.

¹⁶⁷ Artikel 22 CCCTB-voorstel

¹⁶⁸ Artikel 15aj lid 2 Wet VPB 1969

4.3.5 Onderlinge aansprakelijkheid

Een ander punt is de aansprakelijkheid. Onder het fiscale eenheidsregime is ieder groepslid, dat deel uitmaakte of deel heeft uitgemaakt van de groep ten tijde van het tijdvak waarover belasting verschuldigd is, hoofdelijk aansprakelijk voor de van de fiscale eenheid geheven vennootschapsbelasting.¹⁶⁹ Onder het CCCTB-voorstel ligt dit anders. Hierbij is het hoofd van de groep verantwoordelijk voor het indienen van de groepsaanvraag.¹⁷⁰ Indien de groepsaanvraag is goedgekeurd en de groep het CCCTB-voorstel toepast wordt de verdeelsleutel gehanteerd en wordt aan iedere maatschappij een deel van de belastinggrondslag toegerekend.¹⁷¹ Iedere maatschappij is zelfverantwoordelijk voor de afhandeling van dit deel van de belastinggrondslag.¹⁷² Hiermee is er een verschil met betrekking tot de aansprakelijkheid waarneembaar, want waar in het fiscale eenheidsregime alle groepsleden gezamenlijk aansprakelijk zijn voor de gehele geheven belasting is onder het CCCTB-voorstel ieder groepslid verantwoordelijk voor zijn afzonderlijke gedeelte van de belastinggrondslag.

4.3.6 Aftrekposten

Verder kennen de C(C)CTB-voorstellen ook nog twee aftrekposten welke de belastinggrondslag beïnvloeden. Namelijk de turbo-aftrek en de aftrekpost voor eigen vermogen. Allereerst de turbo-aftrek, welke ervoor zorgt dat kosten die betrekking hebben op onderzoek en ontwikkeling afgetrokken mogen worden voor een groter bedrag dan dat er daadwerkelijk kosten gemaakt zijn.¹⁷³ De hoofdregel is dat er 50% extra aftrek plaats mag vinden tot 20 miljoen euro en 25% extra voor alle kosten die de 20 miljoen euro te boven gaan uitgezonderd de onderzoeks- en ontwikkelingskosten die betrekking hebben op verplaatsbare en tegelijkertijd tastbare vaste activa welke tijdens dat jaar gemaakt zijn. Echter is voor startups de aftrek nog ruimer en mogen deze zelfs 100% extra aftrekken tot 20 miljoen euro. Verder is de hoofdregel ook op startups van toepassing. Het fiscale eenheidsregime kent geen turbo-aftrek die onderzoek en ontwikkeling stimuleert. Wel kan onder het fiscale eenheidsregime de innovatiebox toegepast worden.¹⁷⁴ In het kort zorgt deze ervoor dat voordelen uit een immaterieel activum, waarvoor een speur- en ontwikkelingswerkverklaring verkregen is, slechts voor 7/25 in aanmerking genomen worden.¹⁷⁵ Deze vormen van wetgeving stimuleren beide de ontwikkeling van nieuwe initiatieven, echter zijn deze op verschillende wijze

¹⁶⁹ Artikel 39 IW 1990

¹⁷⁰ Artikel 46 lid 1 CCCTB-voorstel

¹⁷¹ Artikel 28 lid 1 CCCTB-voorstel

¹⁷² Artikel 45 CCCTB-voorstel

¹⁷³ Artikel 9 lid 3 CCTB-voorstel

¹⁷⁴ Artikel 12b Wet VPB 1969

¹⁷⁵ Voor de exacte vereisten om de innovatiebox toe te passen zie artikel 12ba Wet VPB 1969

vormgegeven. Onder de C(C)CTB-voorstellen is gekozen voor hogere aftrek van de kosten, waar onder het fiscale eenheidsregime ervoor gekozen is om het tarief waartegen de voordelen belast worden aanzienlijk te verlagen. Ook kennen de C(C)CTB-voorstellen, zoals hierboven aangegeven een aftrekpost voor het eigen vermogen.¹⁷⁶ Deze aftrekpost houdt in dat het vastgestelde rendement de zogenoemde 'AGI equity base'¹⁷⁷ aftrekbaar is indien de 'AGI equity base' stijgt en belastbaar indien de 'AGI equity base' daalt. Hiermee wordt financiering met eigen vermogen gestimuleerd door het verschil tussen financiering met schuld en eigen vermogen weg te nemen. Deze aftrekpost is opgenomen in het CCTB-voorstel en werkt door naar het CCCTB-voorstel.¹⁷⁸ Het fiscale eenheidsregime kent geen aftrekpost voor eigen vermogen. Hiermee zijn de C(C)CTB-voorstellen vooruitstrevend door ook aftrek op financiering met eigen vermogen mogelijk te maken. Het gevolg is dat financiering met eigen vermogen aantrekkelijker wordt en daarmee de voorkeur voor financiering met vreemd vermogen vanwege de fiscale voordelen weggenomen wordt. In de anti-BEPS-richtlijn wordt er gekozen voor een renteaftrekbeperking om zo de excessieve financiering met vreemd vermogen tegen te gaan.¹⁷⁹

4.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de deelvraag: 'Waarin verschilt de wijze van belasten tussen het huidige fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB-voorstellen?' behandeld. Om deze vraag te kunnen beantwoorden zullen hieronder de overeenkomsten en verschillen in het kort weergegeven worden.

- Het fiscale eenheidsregime kent een strenger bezitsvereiste dan de C(C)CTB-voorstellen.
- Zowel binnen het fiscale eenheidsregime als de C(C)CTB-voorstellen moeten alle maatschappijen die deel uitmaken van de groep samenvallende tijdvakken hebben.
- Het fiscale eenheidsregime kent geen omzetvereiste, waar dit vereiste wel is opgenomen in de C(C)CTB-voorstellen
- Onder zowel het fiscale eenheidsregime als de C(C)CTB-voorstellen moet de winst op gelijke wijze vastgesteld worden, kleine uitzonderingen daargelaten.
- Onder zowel het fiscale eenheidsregime als de C(C)CTB-voorstellen moet de onderneming gevestigd zijn binnen het gebied waarop de wetgeving ziet, tenzij de onderneming een vaste inrichting heeft in het gebied waarop de wetgeving ziet en deze daar ook is onderworpen aan belastingheffing. De C(C)CTB-voorstellen staan ondernemingen uit meer landen toe deel uit te

¹⁷⁶ Artikel 11 CCTB-voorstel

¹⁷⁷ Het verschil tussen het eigen vermogen van belastingplichtige en de belastingwaarde van zijn deelname in verbonden ondernemingen in een belastingjaar.

¹⁷⁸ Artikel 3 onderdeel 23 CCCTB-voorstel

¹⁷⁹ Richtlijn (EU) 2016/1164

maken van de groep indien deze een onderneming een vaste inrichting heeft binnen het gebied waar de wetgeving op ziet dan onder het fiscale eenheidsregime.

- Het fiscale eenheidsregime kent een strenger rechtsvormvereiste dan de C(C)CTB-voorstellen.
- Het fiscale eenheidsregime kent een non-voorraadvereiste, waar dit niet is opgenomen in de C(C)CTB-voorstellen
- Een fiscale eenheid moet altijd schriftelijk aangevraagd worden, over de C(C)CTB-voorstellen is de exacte wijze van aanvraag onbekend.
- Het fiscale eenheidsregime kent geen verdeelsleutel, waar het CCCTB-voorstel deze wel kent.

Uit de vereisten blijkt dat het fiscale eenheidsregime meer beperkingen kent dan de C(C)CTB-voorstellen. Zo zijn het bezitsvereiste, vestigingsvereiste en het rechtsvormvereiste strenger vormgegeven. Hiernaast moet de fiscale eenheid verplicht schriftelijk aangevraagd worden, waar onder de C(C)CTB-voorstellen niet expliciet is vastgesteld hoe het verzoek ingediend moet worden. Wel kent het fiscale eenheidsregime geen omzetvereiste, waar dit wel is opgenomen in de C(C)CTB-voorstellen. Verder komen het samenvallende tijdvakkenvereiste en het gelijke winstbepalingsvereiste wel in grote mate overeen. Dus het fiscale eenheidsregime kan minder snel toegepast worden dan de C(C)CTB-voorstellen.

Verder zijn er ook nog een aantal voor- en nadelen die de heffing onder beide regimes beïnvloeden. Deze overeenkomsten en verschillen zullen hieronder kort opgesomd worden:

- Onder het fiscale eenheidsregime kunnen verliezen 1 jaar terug gewenteld en 6 jaar vooruit verrekend worden, waar onder de C(C)CTB-voorstellen verliezen enkel onbeperkt vooruit verrekend kunnen worden.
- Onder zowel het fiscale eenheidsregime als de C(C)CTB-voorstellen mogen voorvoegingsverliezen enkel met het eigen resultaat verrekend worden.
- Het fiscale eenheidsregime en het CCCTB-voorstel kennen allebei consolidatie, waar het CCTB-voorstel dit niet kent. In het CCTB-voorstel is wel een vorm van opwaartse verliesverrekening opgenomen, wat een timingvoordeel oplevert.
- Onder het fiscale eenheidsregime en de C(C)CTB-voorstellen krijg je bij ontvoeging altijd de aan de maatschappij toekomende voorvoegingsverliezen mee.
- Verliezen gemaakt tijdens de groepsperiode krijg je bij het fiscale eenheidsregime enkel mee op verzoek en nadat aangetoond is dat de verliezen ook aan de maatschappij toekomen. Onder het CCTB-voorstel krijg je altijd je eigen verliezen mee. Onder het CCCTB-voorstel krijg je geen verliezen mee gemaakt tijdens de groepsperiode indien je de groep zelf verlaat, wordt de groep beëindigd worden de verliezen in beginsel toegerekend op basis van de verdeelsleutel.

- Onder zowel het fiscale eenheidsregime als het CCCTB-voorstel zijn onderlinge transacties niet zichtbaar
- Onder het fiscale eenheidsregime winstneming voor voeging door te waarderen op waarde economisch verkeer, waar onder het CCCTB-voorstel de eerste 5 jaar de vervreemdingswinst op goederen enkel toekomt aan de maatschappij van wie de goederen zijn.
- Interne transacties worden alsnog in de heffing betrokken indien ontvoegd wordt binnen 6 of 3 jaar, afhankelijk van wat overgedragen wordt, na de transactie binnen het fiscale transacties, waar binnen het CCCTB-voorstel de vrijstelling verminderd wordt met de marktwaarde van het goed indien binnen 2 jaar voorafgaand aan ontvoeging een interne transactie heeft plaatsgevonden en het geen zuivere economische handeling betrof.
- Het fiscale eenheidsregime kent geen bepaling die ervoor zorgt dat na ontvoeging de waardeverandering ten goede komt aan het groepsresultaat, waar dit onder het CCCTB-voorstel tot 3 jaar na ontvoeging wel het geval is.
- Onder zowel het fiscale eenheidsregime als het CCCTB-voorstel kan een interne reorganisatie geruisloos plaatsvinden. De antimisbruikbepaling binnen het fiscale eenheidsregime met betrekking tot de interne reorganisatie ziet op claimbehoud, waar die in het CCCTB-voorstel ziet op de verdeling van de belastinggrondslag.
- In het fiscale eenheidsregime is geregeld hoe schulden en vorderingen na ontvoeging gewaardeerd moeten worden, waar dit in het CCCTB-voorstel niet specifiek geregeld is.
- Onder het fiscale eenheidsregime is ieder groepslid hoofdelijk aansprakelijk voor de gehele belastingschuld van de groep, waar in het CCCTB-voorstel iedereen verantwoordelijk is voor het aan de eigen maatschappij toekomende deel van de belastingschuld.
- Zowel onder het fiscale eenheidsregime als onder de C(C)CTB-voorstellen worden nieuwe innovatieve ondernemingen gestimuleerd door middel van belastingvoordelen. Het fiscale eenheidsregime biedt een lager tarief voor innovatieve ondernemingen mits aan de voorwaarden voldaan en de C(C)CTB-voorstellen een hogere aftrek van onderzoeks- en ontwikkelingskosten.
- Het fiscale eenheidsregime kent geen aftrekpost voor eigen vermogen, waar de C(C)CTB-voorstellen deze wel bevatten.

De verliesverrekening onder het fiscale eenheidsregime is vergelijkbaar aan die onder het CCCTB-voorstel, met als verschil dat verliezen onder het CCCTB-voorstel niet kunnen verdampen in tegenstelling tot het fiscale eenheidsregime. De verliesverrekening onder het CCTB-voorstel is daarentegen heel verschillend van het fiscale eenheidsregime. Op het gebied van voorvoegingsverliezen zijn er geen significante verschillen waarneembaar. Het meekrijgen van

verliezen na ontvoeging is wel verschillend. Onder het CCTB-voorstel altijd, onder het fiscale eenheidsregime op verzoek en onder het CCCTB-voorstel alleen als de groep beëindigd wordt. De antimisbruikbepalingen binnen het fiscale eenheidsregime treden in werking op het moment van voeging en ontvoeging, waar de antimisbruikbepalingen van het CCCTB-voorstel ook in werking kunnen treden tijdens en na de groepsperiode. Verder is onder het fiscale eenheidsregime ieder groepslid verantwoordelijk voor de gehele belastingschuld, waar dat onder het CCCTB-voorstel niet het geval is. Het CCCTB-voorstel is hier minder streng. Ook kennen de C(C)CTB-voorstellen een aftrekpost voor financiering met eigen vermogen, wat ook een voordeel is.

Kortom de C(C)CTB-voorstellen zijn toegankelijker dan het fiscale eenheidsregime. De verliesverrekening in hoofdlijnen vergelijkbaar. De antimisbruikbepalingen binnen het fiscale eenheidsregime zien meer op claimbehoud, waar binnen de C(C)CTB-voorstellen deze meer zien op verdeling van de heffingsgrondslag en kennen de C(C)CTB-voorstellen meer gunstige regelingen die de heffingsgrondslag kunnen verminderen dan het fiscale eenheidsregime.

Hoofdstuk 5

5.1 Inleiding

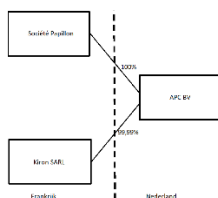
In dit hoofdstuk zal de deelvraag: “Wat zijn de gevolgen voor de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie indien de C(C)CTB-voorstellen in werking treden en hoe verhoudt deze zich tot de C(C)CTB-voorstellen?” worden beantwoord. Om deze vraag te beantwoorden zullen in dit hoofdstuk meerdere arresten behandeld worden, die van invloed zijn op grensoverschrijdende groepsvorming en daarmee van invloed zijn op het Nederlandse fiscale eenheidsregime. Bij arresten van het Europees Hof van Justitie zal eerst het Europese arrest waarin de gedachtegang tot uiting komt behandeld worden, om hierna in te gaan op het/de arrest(en) die specifiek zien op de Nederlandse wetgeving indien dit niet bij het eerste arrest al het geval was. De arresten worden eerst ieder afzonderlijk behandeld, om vervolgens te kijken hoe deze arresten zich verhouden tot de C(C)CTB-voorstellen. Het hoofdstuk zal vervolgens worden afgesloten met een deelconclusie.

5.2 Arresten

5.2.1 Papillon-structuren

5.2.1.1 Arrest Papillon

De Franse vennootschap Société Papillon bezit 100% van de aandelen in de Nederlandse BV APC, welke weer 99,99% van de aandelen bezit in de Franse vennootschap Kiron SARL.¹⁸⁰



Ook in de Franse vennootschapsbelasting is er een groepsregime opgenomen.¹⁸¹ Dit regime bestaat uit een fiscale-integratieregeling, waarbij verbonden Franse vennootschappen onderling hun winsten en verliezen kunnen verrekenen. Om als verbonden vennootschap te kwalificeren moet de moedermaatschappij (on)middellijk een belang van minimaal 95% houden in de (klein)dochtermaatschappij. Société Papillon past deze fiscale integratie ook toe op meerdere dochtervennootschappen en wilde de resultaten van Kiron SARL ook betrekken in deze fiscale integratie. Dit werd geweigerd door de Franse fiscale instanties, omdat de aandelen in Kiron SARL middellijk gehouden werden door Société Papillon via een vennootschap, in dit geval APC BV, welke niet gevestigd was in Frankrijk en daarnaast ook niet onderworpen was aan de Franse

¹⁸⁰ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 7.

¹⁸¹ Artikelen 223A t/m 223F code général des impôts (Franse wetgeving)

vennootschapsbelasting.¹⁸² Société Papillon was het hier niet mee eens en begon een procedure, welke uiteindelijk belandde bij het Europees Hof van Justitie. De prejudiciële vragen die door de Franse rechter gesteld hadden betrekking op de volgende punten:

1. Of de vormgeving van de fiscale integratie strijdig was met de vrijheid van vestiging en indien dit het geval was;
2. Of dit gerechtvaardigd kon worden door de samenhang van de regeling of een andere reden van openbaar belang.¹⁸³

Het Europees Hof van Justitie heeft geoordeeld dat er sprake is van een ongelijke behandeling, omdat de fiscale integratie wel had kunnen worden toegepast indien de tussenhoudster in Frankrijk gevestigd was geweest.¹⁸⁴ Nu de tussenhoudster in Nederland was gevestigd was toepassing van de fiscale integratie niet mogelijk. Hiermee wordt gediscrimineerd, waardoor er sprake is van een ongelijke behandeling. Het betoog van de Franse regering dat de situaties niet objectief vergelijkbaar zijn, omdat een niet in Frankrijk gevestigde vennootschap om die redenen niet vennootschapsbelastingplichtig is in Frankrijk in tegenstelling tot een in Frankrijk gevestigde vennootschap slaagt niet.¹⁸⁵ In dat geval zou aan de bepaling aangaande de vrijheid van vestiging geen waarde meer toekomen.¹⁸⁶ Ook komt de doelstelling van de fiscale integratie niet in het geding door een buitenlandse tussenhoudster toe te staan.

Nu de vrijheid van vestiging in het geding is moet er bekeken worden of er rechtvaardigingsgronden zijn die deze aantasting kunnen verantwoorden. Door de Nederlandse en Duitse regeringen is als rechtvaardiging schriftelijk ingediend dat de inbreuk op de vrijheid van vestiging gerechtvaardigd kan worden, doordat de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten wordt aangetast door een buitenlandse tussenhoudster toe te staan.¹⁸⁷ Deze rechtvaardigingsgrond wordt door het Europees Hof van Justitie echter afgewezen, omdat de consolidatie die plaatsvindt ten gevolge van het toestaan van een buitenlandse tussenhoudster zich afspeelt tussen twee vennootschappen, welke gevestigd zijn in dezelfde lidstaat.¹⁸⁸ Hierdoor is er geen gevaar dat de heffingsbevoegdheid wordt aangetast ten gevolge van grensoverschrijdende verliesverrekening of belastingontwijking.

¹⁸² HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 8.

¹⁸³ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 13.

¹⁸⁴ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 22.

¹⁸⁵ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 24.

¹⁸⁶ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 26.

¹⁸⁷ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 34.

¹⁸⁸ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 39.

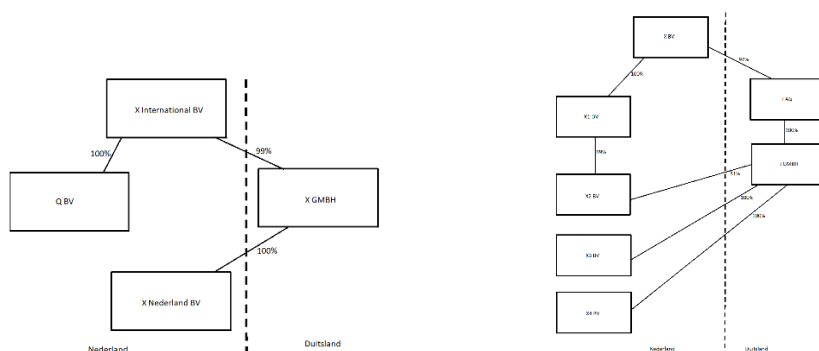
De door de Franse regering ingebrachte rechtvaardigingsgrond werd eveneens afgewezen. Deze hield in dat de samenhang van het belastingstelsel gewaarborgd moest blijven.¹⁸⁹ Het Europees Hof van Justitie onderkent dat de samenhang van het belastingstelsel in het geding is, omdat de neutralisering van transacties binnen de groep wordt aangetast door een buitenlandse tussenhouder.¹⁹⁰ Dit leidt tot mogelijk dubbele verliesverrekening, doordat de verliezen zowel verrekend worden doormiddel van fiscale integratie, als dat er een voorziening wordt gevormd. Bij een binnenlandse tussenhouder wordt deze dubbele verliesverrekening geneutraliseerd. Echter kan de Franse belastingautoriteit bij de in dit geval Nederlandse tussenhouder alle benodigde informatie opvragen die nodig is om vast te stellen dat er geen dubbele verliesverrekening plaatsvindt.¹⁹¹ Het bezwaar van Frankrijk dat het moeilijk te verifiëren is of er sprake is van dubbele verliesverrekening gaat niet op, aangezien praktische moeilijkheden geen rechtvaardiging vormen.¹⁹² Aangezien hetzelfde resultaat kan worden bereikt met maatregelen die de vrijheid van vestiging minder aantasten is deze rechtvaardigingsgrond niet voldoende om de toepassing van fiscale integratie af te wijzen.

5.2.1.2 Papillon in Nederland

Dit arrest werkt uiteraard ook door naar de Nederlandse fiscale eenheid. In 2014 heeft het Hof Amsterdam na het stellen van prejudiciële vragen in drie zaken tegelijkertijd uitspraak gedaan.¹⁹³ Twee van de zaken hadden betrekking op een structuur vergelijkbaar met arrest Papillon en de andere had betrekking op een situatie met een Europese moedermaatschappij met twee in Nederland gevestigde dochtermaatschappijen.

5.2.1.2.1 Papillon fiscale eenheid

De twee structuren vergelijkbaar met arrest Papillon zagen er voor zover relevant als volgt uit:¹⁹⁴



¹⁸⁹ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 41.

¹⁹⁰ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 50 & 51.

¹⁹¹ HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 56 t/m 61.

¹⁹² HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon), r.o. 53.

¹⁹³ In de zaken: ECLI:NL:GHAMS:2014:5184, ECLI:NL:GHAMS:2014:5185 & ECLI:NL:GHAMS:2014:5186

¹⁹⁴ Links: Hof Amsterdam 17 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BY8713

Rechts: Hof Amsterdam 17 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BY8717

De structuur links is een identieke structuur als in het Papillon-arrest, de structuur rechts heeft in tegenstelling tot arrest Papillon twee buitenlandse tussenhoudsters in plaats van één.

In deze zaken moet logischerwijs dezelfde vergelijking getrokken worden als in arrest Papillon het geval was, namelijk tussen bovenstaande structuren en een structuur gelijk aan de hierboven weergegeven structuren maar dan met Nederlandse maatschappijen op de plaats van de buitenlandse tussenhoudsters.¹⁹⁵ In deze zaken is het Europees Hof van Justitie net als in arrest Papillon van mening dat hier geen dwingende reden van algemeen belang aanwezig is die de ongelijke behandeling rechtvaardigt, omdat het Nederlandse belastingstelsel de deelnemingsvrijstelling kent die dubbele belastingheffing probeert te voorkomen.¹⁹⁶ Als gevolg hiervan kan volgens de visie van het Europees Hof van Justitie de moedermaatschappij nooit een verlies verrekenen in een van haar dochtermaatschappijen, waardoor geen rechtstreeks verband gelegd kan worden tussen het belastingvoordeel voortkomende uit het fiscale eenheidsregime en een daarmee samenhangende compenserende heffing.¹⁹⁷ De Europese vrijheid van vestiging wordt aangetast en dat kan niet gerechtvaardigd worden door de samenhang van het belastingstelsel, dus moet de Papillon-fiscale eenheid toegestaan worden naar oordeel van het Europees Hof van Justitie.¹⁹⁸

Het Hof Amsterdam volgde de uitspraak van het Europees Hof van Justitie niet, al had dat geen andere uitkomst tot gevolg. Het Hof Amsterdam oordeelt namelijk dat het Europees Hof van Justitie de deelnemingsvrijstelling onjuist geïnterpreteerd heeft, omdat in het geval van liquidatie of ontbinding van de dochtervennootschap de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is.¹⁹⁹ Indien deze dochtermaatschappij in de fiscale eenheid gevoegd is ontstaat deze mogelijkheid niet om het liquidatieverlies te verrekenen.²⁰⁰ Hierom is naar mening van het Hof Amsterdam de samenhang van het fiscale eenheidsregime wel degelijk in het geding net als in arrest Papillon, want hierdoor kan namelijk unilaterale dubbele verliesneming optreden.²⁰¹ Dit houdt in dat in één land tweemaal hetzelfde verlies verrekend kan worden, in dit geval bij zowel de in Nederland gevestigde moeder- als kleindochtermaatschappij. Wel oordeelt Hof Amsterdam net als het Europees Hof van Justitie in

¹⁹⁵ HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13 & C-41/13 (SCA Holding Group), r.o. 24.

¹⁹⁶ HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13 & C-41/13 (SCA Holding Group), r.o. 38.

¹⁹⁷ HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13 & C-41/13 (SCA Holding Group), r.o. 40.

¹⁹⁸ HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13 & C-41/13 (SCA Holding Group), r.o. 41.

¹⁹⁹ Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5184, r.o. 4.16.1.

Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5185, r.o. 4.16.1.

²⁰⁰ Idem

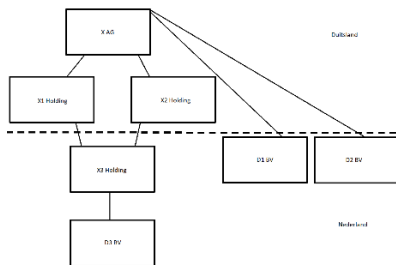
²⁰¹ Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5184, r.o. 4.16.3

Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5185, r.o. 4.16.3.

arrest Papillon dat het fiscale eenheidsregime verder dan noodzakelijk gaat om de samenhang te handhaven.²⁰² Hierom moet de Papillon fiscale eenheid alsnog worden toegestaan.

5.2.1.2.2. Zuster fiscale eenheid

De zusjesstructuur ziet er als volgt uit voor zover relevant:



In deze zaak speelt een andere vergelijking als in de zaak Papillon. Hier moet bovenstaande situatie vergeleken worden met de situatie waarin de moedermaatschappij in Nederland gevestigd zou zijn.²⁰³ Hieruit volgt dat de fiscale eenheid wel gevormd kan worden indien de moedermaatschappij gevestigd zou zijn in Nederland, waar deze niet gevormd kan worden met een moedermaatschappij gevestigd in een andere Europese lidstaat.²⁰⁴ Het Europees Hof van Justitie oordeelt dat hier sprake is van een belemmering waarvoor geen dwingende reden van algemeen belang aanwezig of objectief verschil is die dit rechtvaardigt.²⁰⁵ Hierom mag de fiscale eenheid ook tussen enkel de zustermaatschappijen gevormd worden naar oordeel van het Europees Hof van Justitie. Het Hof Amsterdam volgt het oordeel van het Europees Hof van Justitie. Het argument van om de samenhang van het fiscale stelsel te handhaven gaat hier niet op, omdat de hierboven uitgelegde onvolledige interpretatie van de deelnemingsvrijstelling in het geval van een zuster fiscale eenheid niet zorgt voor een onsamenvattende systematiek. De incoherentie ten gevolge van deze onvolledige interpretatie kan namelijk in deze casus niet optreden, omdat de moedermaatschappij niet in Nederland gevestigd is en daarom de unilaterale dubbele verliesverrekening niet op kan treden.²⁰⁶ In het geval van een zuster fiscale eenheid is het Nederlandse stelsel coherent en daarom is er geen bezwaar om de zuster fiscale eenheid niet toe te staan.

5.2.1.3 Arrest Papillon en de C(C)CTB-voorstellen

Zowel het fiscale eenheidsregime als het CCCTB-voorstel maken het mogelijk/verplichten om de afzonderlijke resultaten te consolideren. Na deze arresten werd het onder het fiscale

²⁰² Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5184, r.o. 4.20.

Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5185, r.o. 4.20.1.

²⁰³ HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13 & C-41/13 (SCA Holding Group), r.o. 47.

²⁰⁴ Idem.

²⁰⁵ HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13 & C-41/13 (SCA Holding Group), r.o. 52 & 53.

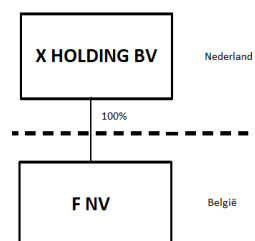
²⁰⁶ Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5186, r.o. 4.18.1.

eenheidsregime ook mogelijk om een fiscale eenheid te vormen indien er een buitenlandse tussenhoudster in de keten zat of een gezamenlijke buitenlandse moedermaatschappij boven de zustermaatschappijen in de keten aanwezig was. Wel moet deze buitenlandse tussenhoudster of moedermaatschappij afkomstig zijn uit een van de Europese lidstaten, omdat de Europese vrijheid van vestiging aangetast wordt indien dit niet toegestaan is. In het CCCTB-voorstel heeft dit probleem niet gespeeld. Hierin maakt het niet uit vanwaar de tussenhoudster afkomstig is, zolang deze maar een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met de toegestane rechtsvormen. Sterker nog indien voldaan wordt aan de voorwaarden uit het CCCTB-voorstel om een groep te vormen is het verplicht om deze maatschappijen op te nemen, waar dit door bovenstaande arresten in het fiscale eenheidsregime alleen een mogelijkheid is geworden. Ook leidt dit arrest tot extra administratieve lasten voor de belastingautoriteiten om na te gaan of er geen sprake is van dubbele verliesverrekening, doordat er een buitenlandse maatschappij deel uitmaakt van de keten. Onder het CCCTB-voorstel zal deze problematiek zich niet voordoen in met de arresten vergelijkbare situaties, omdat alle dochtermaatschappijen uit Europese lidstaten verplicht deel uitmaken van de groep en daarmee de resultaten van ieder groepslid worden vastgesteld aan de hand van dezelfde belastingsystematiek als was het een binnenlandse groep. Hierdoor hoeft er niet te worden nagegaan of de verliezen binnen de keten tweemaal in aanmerking worden genomen.

5.2.2 X Holding

5.2.2.1 Arrest X Holding

De in Nederland gevestigde X Holding BV is 100% aandeelhouder in de in België gevestigde vennootschap F NV.²⁰⁷ Zie hieronder:



F NV is naar Belgisch recht opgericht en is niet onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting.²⁰⁸ Hiermee wordt niet voldaan aan alle in de vennootschapsbelasting opgenomen vereisten om een fiscale eenheid te vormen. Namelijk is de dochtermaatschappij niet in Nederland gevestigd en heeft de dochtermaatschappij geen vaste inrichting in Nederland die

²⁰⁷ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 6.

²⁰⁸ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 6.

onderworpen is aan de Nederlandse vennootschapsbelasting.²⁰⁹ Aan de overige voorwaarden wordt wel voldaan, maar om een fiscale eenheid te vormen moet aan alle vereisten voldaan zijn. Toch hebben beide maatschappijen verzocht om gezamenlijk een fiscale eenheid te vormen.²¹⁰ Dit werd logischerwijs niet werd goedgekeurd door de fiscus, omdat niet aan alle vereisten voldaan is. Hierop is een rechtszaak aangespannen. De Hoge Raad heeft vervolgens een prejudiciële vraag gesteld aan het Europees Hof van Justitie. De strekking van deze vraag was of de Europese vrijheid van vestiging de vormgeving van het fiscale eenheidsregime in de weg staat door deze enkel open te stellen voor binnenlands belastingplichtige vennootschappen.²¹¹

Het Europees Hof van Justitie heeft geoordeeld dat in dit geval de vrijheid van vestiging wordt aangetast, omdat de fiscale eenheid wel gevormd had kunnen worden op het moment dat de dochtermaatschappij in Nederland gevestigd was en daarmee het de vormgeving van het fiscale eenheidsregime het dus minder aantrekkelijk maakt om gebruik te maken van de Europese vrijheid van vestiging.²¹² Ook in deze zaak werd door zowel de Nederlandse, Duitse als Portugese regeringen aangevoerd dat de situatie van een binnenlandse en buitenlandse dochtermaatschappij niet objectief vergelijkbaar zijn, omdat er sprake is van een verschillende belastingssituatie, de buitenlandse dochtermaatschappij valt niet onder het Nederlands heffingsrecht, aangaande het fiscale eenheidsregime.²¹³ De toets van objectieve vergelijkbaarheid vindt plaats aan de hand van doel van de nationale regeling. Het Europees Hof van Justitie oordeelt dat een fiscale eenheid met binnenlandse of buitenlandse dochtermaatschappij objectief gelijk situaties zijn gezien de doelstelling van het fiscale eenheidsregime.²¹⁴ De rechtvaardigingsgrond dat de situaties niet objectief vergelijkbaar zijn is dus afgewezen.

De andere rechtvaardiging voor het verschil in behandeling kan een dwingende reden van algemeen belang zijn, waarbij dit verschil geschikt is om het doel van in dit geval het fiscale eenheidsregime te bereiken en daarbij niet verder gaat dan noodzakelijk is.²¹⁵ De dwingende reden van algemeen belang die door meerdere regeringen wordt aangevoerd is dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid gehandhaafd moet worden.²¹⁶ Het Europees Hof van Justitie onderkent de aanwezigheid hiervan, omdat door het toestaan van een buitenlandse dochtermaatschappij het mogelijk zou zijn om te kiezen in welke van de twee lidstaten de verliezen van de

²⁰⁹ BNB 2010/166

²¹⁰ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 7.

²¹¹ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 9.

²¹² HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 19.

²¹³ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 21.

²¹⁴ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 24.

²¹⁵ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 26.

²¹⁶ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 27.

dochtermaatschappij verrekend worden.²¹⁷ Aangezien er geen termijnen zitten aan de duur hoelang een fiscale eenheid minimaal moet blijven bestaan en voeging en ontvoeging een keuze is.

De vraag die rest is of op een minder vergaande manier hetzelfde resultaat behaald had kunnen worden. Deze vraag wordt door het Europees Hof van Justitie negatief beantwoord, omdat het toestaan van buitenlandse dochtermaatschappijen blijft leiden tot de mogelijkheid om te kiezen in welke lidstaat de verliezen verrekend worden.²¹⁸

Het weigeren van een buitenlandse dochtermaatschappij vormt dus een gerechtvaardigde inbreuk op de Europese vrijheid van vestiging en daarmee is de vormgeving van het fiscale eenheidsregime conform Europees recht is.

5.2.2.2 Arrest X Holding en de C(C)CTB-voorstellen

De uitspraak van het Europees Hof van Justitie is het tegenovergestelde van hetgeen men met de C(C)CTB-voorstellen wil bereiken, namelijk het mogelijk maken van grensoverschrijdende verliesverrekening. Het Europees Hof van Justitie wijst dat hier echter af, om de reden dat dit de verdeling van de heffingsbevoegdheid aantast. Een logische uitspraak, aangezien de C(C)CTB-voorstellen de handvaten moeten bieden om grensoverschrijdende verliesverrekening in goede banen te leiden, handvaten die in de huidige wetgeving niet aanwezig zijn. Voor de groepen die onder de nationale wetgeving blijven vallen behoudt dit arrest zijn waarde, omdat de C(C)CTB-voorstellen de nationale wetgeving en daarmee gepaard gaande jurisprudentie niet beïnvloeden.

De grensoverschrijdende fiscale eenheid met een buitenlandse dochtermaatschappij wordt terecht niet goedgekeurd door de fiscus oordeelt het Europees Hof van Justitie, omdat de verdeling van de heffingsbevoegdheid wordt aangetast doordat er gekozen kan worden in welke lidstaat verliezen verrekend worden. Binnen het CCCTB-voorstel is het wel toegestaan om een groep te vormen met een buitenlandse dochtermaatschappij in een vergelijkbare situatie als in het arrest X Holding. Echter is naar mijn mening het 'probleem' met betrekking tot de verdeling van de heffingsbevoegdheid niet geheel opgelost in het CCCTB-voorstel. Namelijk wordt in het CCCTB-voorstel het groepsresultaat toegerekend aan de afzonderlijke lidstaten middels een verdeelsleutel. Dit leidt ertoe dat het mogelijk is dat een lidstaat waarin door een groepslid geen positief resultaat behaald is toch belasting mag heffen, doordat het totale groepsresultaat wel positief is en aan deze lidstaat heffingsbevoegdheid toekomt middels de verdeelsleutel. Alleen moet bij dit bezwaar wel worden opgemerkt dat dit twee kanten op uitwerkt. De verdeelsleutel kan in het voordeel van een lidstaat uitpakken, maar evengoed in het nadeel wanneer er minder geheven mag worden dan zonder

²¹⁷ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 31 & 32.

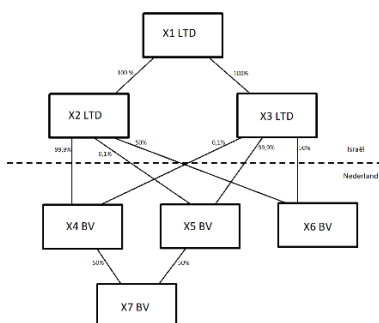
²¹⁸ HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding), r.o. 41.

verdeelsleutel het geval was geweest. Echter is dit bezwaar niet gelijk aan het bezwaar in X Holding. Hier was er namelijk sprake van een keuze waar de verliezen verrekend konden worden. Daarvan is in het CCCTB-voorstel echter alleen sprake op het moment dat de verdeelsleutel te beïnvloeden is. In praktijk blijkt dat heel lastig door de robuust gekozen vormgeving. Hierdoor gaat het bezwaar als in X Holding hier niet op. Wel is het zo dat door deze robuuste vormgeving van de verdeelsleutel deze meer in het nadeel uitwerkt van bepaalde lidstaten en in het voordeel van andere lidstaten door de gekozen factoren in de verdeelsleutel. Hierdoor is naar mijn mening het ‘probleem’ met betrekking tot de heffingsbevoegdheid in het CCCTB-voorstel niet volledig opgelost, omdat de gekozen verdeling voor sommige lidstaten gunstiger uitpakt dan voor andere lidstaten. Wel moet ik hierbij de kanttekening plaatsen dat naar mijn mening dit probleem ook nooit voor de volledige 100% weggenomen kan worden, omdat een verdeelsleutel altijd concessies tot gevolg heeft.

5.2.3 Zuster fiscale eenheid met Israëlische moedermaatschappij

5.2.3.1 Arrest Hoge Raad

In dit arrest is de volgende structuur aan de orde.²¹⁹ De in Israël gevestigde maatschappij X1 LTD is voor 100% aandeelhouder van de eveneens in Israël gevestigde maatschappijen X2 LTD en X3 LTD. Deze twee maatschappijen houden gezamenlijk 100% van de aandelen in de in Nederland gevestigde maatschappijen X4 BV, X5 BV en X6 BV. X4 BV en X5 BV houden ieder 50% van de aandelen van X7 BV, welke ook in Nederland is gevestigd. Zie hieronder een weergave van de structuur:



In dit arrest was aan de orde of de in Nederland gevestigde maatschappijen tezamen een fiscale eenheid konden vormen, al dan niet samen met de Israëlische belanghebbenden indien nodig. Door het Hof is geoordeeld dat de zustermaatschappijen een fiscale eenheid mogen vormen. Deze kwam tot dit oordeel aan de hand van de volgende stappen. Allereerst oordeel het Hof dat de in het verdrag opgenomen antidiscriminatiebepaling ziet op situaties die in dit arrest aan de orde zijn.²²⁰ Hierna heeft het Hof de vergelijking getrokken tussen Nederlandse zustermaatschappijen met een Israëlische moedermaatschappij en Nederlandse zustermaatschappijen met een Nederlandse

²¹⁹ HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, r.o. 2.1.1 t/m 2.1.5.

²²⁰ HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, r.o. 2.3.1.

moedermaatschappij.²²¹ De Nederlandse maatschappijen tezamen zouden een fiscale eenheid kunnen vormen, waar de Nederlandse zustermaatschappijen met Israëlische moedermaatschappij dit niet kunnen. Het Hof vindt dit verschil in behandeling tussen de zustermaatschappijen die wel/geen fiscale eenheid kunnen vormen niet te rechtvaardigen door de verplichte voeging van de moedermaatschappij, omdat hieraan geen onderscheidende betekenis toekomt.²²² Hierom mag de fiscale eenheid gevormd worden oordeelt het Hof.

De Hoge Raad oordeelt echter anders. De antidiscriminatiebepaling uit het verdrag houdt in dat een Nederlandse maatschappij, die wordt gedreven door een Nederlandse onderneming waarvan het kapitaal geheel/gedeeltelijk in middellijk/onmiddellijk bezit is of beheerst wordt door een of meerdere inwoners van Israël.²²³ Hierom heeft het Hof terecht geoordeeld dat er een vergelijking getrokken moet worden tussen de beide situaties om te bekijken of er sprake is van discriminatie. Toch heeft het Hof de verkeerde vergelijking getrokken. Het Hof heeft vergeleken of de zustermaatschappijen een fiscale eenheid konden vormen samen met hun moedermaatschappij. De Hoge Raad is in tegenstelling tot het Hof van mening dat de moedermaatschappij wel een cruciale rol vervult in het fiscale eenheidsregime, omdat de dochtermaatschappij(en) deel uit gaan maken van het vermogen en werkzaamheden van de moedermaatschappij en de belasting alleen geheven wordt bij de moedermaatschappij.²²⁴ Hierom had in beide gevallen de vergelijking getrokken moeten worden of de zustermaatschappijen samen een fiscale eenheid kunnen vormen zonder moedermaatschappij om te kijken of hier sprake is van discriminatie.²²⁵ In beide gevallen kan er geen fiscale eenheid gevormd worden zonder moedermaatschappij en dus is hier geen sprake van een ongelijke behandeling.²²⁶ De fiscale eenheid mag niet gevormd worden.

5.2.3.2 Arrest Hoge Raad en de C(C)CTB-voorstellen

Dit arrest van de Hoge Raad staat haaks op het CCCTB-voorstel.²²⁷ Binnen het fiscale eenheidsregime wordt groepsvorming verboden met een maatschappij van buiten de Europese Unie die als moedermaatschappij boven de groep staat. In het CCCTB-voorstel vormt dit geen probleem. Een niet-ingezetene is verplicht om een groep te vormen ten aanzien van zijn vaste inrichtingen in lidstaten en dochtermaatschappijen in lidstaten, inclusief de vaste inrichtingen in lidstaten van deze dochtermaatschappijen.²²⁸ Dit is een significant verschil tussen het fiscale eenheidsregime en het

²²¹ HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, r.o. 2.3.2.

²²² HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, r.o. 2.3.4.

²²³ HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, r.o. 2.5.2

²²⁴ HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, r.o. 2.5.3.

²²⁵ HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, r.o. 2.5.3.

²²⁶ HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128, r.o. 2.5.3.

²²⁷ HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128

²²⁸ Artikel 6 lid 2 CCCTB-voorstel

CCCTB-voorstel. Overigens wel een terecht verschil naar mijn mening, omdat de toepassing van de C(C)CTB-voorstellen verplicht is in tegenstelling tot het fiscale eenheidsregime. Indien de C(C)CTB-voorstellen niet toegepast hoeven te worden indien er een niet-ingezeten moedermaatschappij boven de groep staat is de verplichte toepassing door middel van structurering te omzeilen, wat niet wenselijk is. In het geval van het fiscale eenheidsregime speelt dit niet, omdat de toepassing van zichzelf al niet verplicht is.

5.2.3.3 Zuster fiscale eenheid met/zonder Europese moedermaatschappij

Opvallend aan de uitspraak van de Hoge Raad is dat er geen zuster fiscale eenheid gevormd mag worden indien de moedermaatschappij niet gevestigd is in de Europese Unie, terwijl het wel toegestaan is om een zuster fiscale eenheid te vormen als de moedermaatschappij gevestigd is in een van de lidstaten van de Europese Unie, zie hierboven in paragraaf 5.2.1.2.2. Dit verschil komt voort uit het verschil in visie dat het Europees Hof van Justitie en de Hoge Raad hebben met betrekking tot het al dan niet noodzakelijk zijn van het voegen van de moedermaatschappij, waarbij beide visies gebaseerd zijn op de doelstelling van het fiscale eenheidsregime. Het Europees Hof van Justitie heeft voeging van de moedermaatschappij in arrest SCA niet noodzakelijk geacht, waar de Hoge Raad het in het door haar gewezen bovengenoemde arrest wel noodzakelijk acht. Indien voeging van de moedermaatschappij niet noodzakelijk wordt geacht kan de zuster fiscale eenheid gevormd worden, waar dit niet mogelijk is indien dit wel noodzakelijk geacht wordt. Zoals Pancham aangeeft heeft het Europees Hof van Justitie met haar uitspraak als het ware een nieuw fiscale eenheidsregime gecreëerd.²²⁹ In het oorspronkelijke fiscale eenheidsregime zijn namelijk drie basiselementen te herkennen met betrekking tot de vormgeving, namelijk het keten-, toerekenings- en onderworpenheidselement.²³⁰ Het ketenelement houdt in dat het om een ononderbroken keten moet gaan, het toerekeningselement houdt in dat het geconsolideerde resultaat moet worden toegerekend aan de moedermaatschappij en het onderworpenheidselement houdt in dat enkel maatschappijen die onderworpen zijn aan de Nederlandse vennootschapsbelasting deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid.²³¹ Het keten- en toerekeningselement worden aangetast door de uitspraak in arrest SCA, waardoor de basiselementen van het fiscale eenheidsregime niet meer dezelfde inhoud hebben. De vraag is of de Hoge Raad de juiste vergelijking heeft getrokken. De zuster fiscale eenheid met Europese moeder is ook in het fiscale eenheidsregime opgenomen naar aanleiding van het arrest SCA. Indien de Hoge Raad de niet de vergelijking had getrokken tussen een puur binnenlandse situatie en de Israëliëse moedermaatschappij met twee Nederlandse zustermaatschappijen, maar tussen een moedermaatschappij gevestigd in de Europese Unie met

²²⁹ Pancham, NTFR-A 2015/8

²³⁰ Idem.

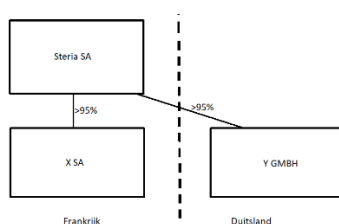
²³¹ Idem

twee Nederlandse zustermaatschappijen en de Israëlische moedermaatschappij met twee Nederlandse zustermaatschappijen was er naar mijn mening geen reden om de vorming van een fiscale eenheid af te wijzen. Namelijk is in beide gevallen de moedermaatschappij niet onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting en zijn de zustermaatschappijen dat wel. Echter is deze bepaling alleen in de wet opgenomen naar aanleiding van het arrest SCA en is bij het vaststellen van de bepaling duidelijk gemaakt dat deze bepaling zo min mogelijk verandering voor het fiscale eenheidsregime tot gevolg heeft. Hieruit valt op te maken dat de wetgever nog steeds de waarde toekent aan de drie basiselementen en dat de Hoge Raad terecht de vergelijking heeft getrokken met een puur binnenlandse situatie naar mijn mening. De conclusie van Albert vat deze kwestie goed samen mijns inziens. Namelijk dat wie van afstand (vanuit Luxemburg) naar een peer en een appel in een Nederlandse boom kijkt twee stuks fruit ziet en daarmee geen verschil wat een ongelijke behandeling rechtvaardigt. Indien er echter van dichtbij naar dezelfde boom gekeken wordt (vanuit Den Haag) zijn een peer en appel toch erg verschillend, waardoor een verschil in behandeling wel te rechtvaardigen is.²³²

5.2.4 De per-elementbenadering

5.2.4.1 Arrest Groupe Steria

Dit arrest ziet op de volgende situatie.²³³ Steria is een vennootschap die deel uitmaakt van een Franse groep Steria SCA, gevormd onder de Franse fiscale-integratieregeling. De vennootschap Steria zelf houdt in meerdere maatschappijen deelnemingen groter dan 95%. Deze maatschappijen zijn gevestigd in Frankrijk en in andere lidstaten van de Europese Unie. Hieronder een sterk vereenvoudigde weergave van de Steria-structuur waarbij moet worden aangenomen dat Steria SA en X SA beide deel uitmaken van de groep Steria SCA onder de Franse fiscale-integratieregeling:



In de zaak Groupe Steria gaat het om de (in Frankrijk toegestane) forfaitaire heropname bij de winst van afgetrokken dividenden verkregen uit een deelneming. In Frankrijk mogen verkregen dividenden in aftrek gebracht worden op de winst, maar moet er 5% forfaitair bij de winst opgenomen worden in het geval dat het dividend afkomstig is van een niet in de groep opgenomen maatschappij.²³⁴ Maakt

²³² Albert, NTFR 2018/309

²³³ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 9

²³⁴ Artikel 216 code général des impôts (Franse wetgeving)

een maatschappij wel uit van de groep dan hoeft de forfaitaire heropname niet plaats te vinden.²³⁵ In het geval van de hiervoor weergegeven sterk vereenvoudigde structuur betekent dat, wetende dat Steria SA en X SA deel uitmaken van dezelfde groep dat de forfaitaire heropname niet plaats hoeft te vinden bij Steria SA bij een dividenduitkering van X SA, waar deze forfaitaire heropname wel plaats moet vinden bij een dividenduitkering van Y GMBH. De vraag is of hier strijdigheid met de Europese vrijheid van vestiging optreedt, omdat Y GMBH niet in de groep opgenomen kan worden. De Franse verwijzende rechter heeft daarom een prejudiciële vraag gesteld met de volgende inhoud: Verzet de Europese vrijheid van vestiging zich ertegen dat de Franse fiscale-integratieregeling de forfaitaire heropname van 5% neutraliseert aangaande dividenden verkregen van ingezeten maatschappijen die opgenomen zijn in de groep, waar deze fiscale-integratieregeling weigert om dividenden van maatschappijen uit andere Europese lidstaten te neutraliseren, terwijl de mogelijkheid om te opteren voor neutralisatie wel beschikbaar geweest was indien de maatschappijen ingezeten zouden zijn geweest.²³⁶

Het Europees Hof van Justitie stelt allereerst vast dat de Europese vrijheid van vestiging wordt aangetast. De Franse fiscale-integratieregeling zorgt er namelijk voor dat er een voordeel behaald kan worden met een binnenlandse maatschappij, welk voordeel nooit behaald kan worden door een maatschappij uit een andere Europese lidstaat.²³⁷ Dit zorgt voor een verschil in behandeling wat ertoe leidt dat het voor een moedermaatschappij minder aantrekkelijk kan zijn om gebruik te maken van de Europese vrijheid van vestiging, omdat het voordeel met betrekking tot de neutralisatie van de forfaitaire heropname haar in dat geval niet kan toekomen.²³⁸ Dit verschil in behandeling is enkel te rechtvaardigen indien er een dwingende reden van algemeen belang aanwezig is of de situaties niet objectief vergelijkbaar zijn.

Het Europees Hof van Justitie stelt allereerst vast dat de situaties (binnenlands en buitenlands) objectief vergelijkbaar zijn en dat niet objectieve vergelijkbaarheid van situaties hier dus geen rechtvaardigingsgrond is, omdat in zowel het geval van een ingezeten maatschappij die deel uitmaakt van de groep als in het geval van een maatschappij gevestigd in een andere lidstaat die geen deel uitmaakt van de groep de moedermaatschappij de kosten en lasten van haar deelneming in de dochtermaatschappij draagt en daarnaast het uitgekeerde dividend afkomstig uit de winst van de

²³⁵ Artikel 223B code général des impôts (Franse wetgeving)

²³⁶ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 13.

²³⁷ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 19.

²³⁸ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 20.

dochtermaatschappij in beide gevallen economisch dubbel of opeenvolgende keren belast kan worden.²³⁹

Alleen een dwingende reden van algemeen belang kan het verschil in behandeling nog rechtvaardigen. De Nederlandse, Britse en Franse regering hebben ingebracht dat de forfaitaire heropname onlosmakelijk samenhangt met de fiscale-integratieregeling en gerechtvaardigd wordt doordat de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen landen hierdoor intact blijft.²⁴⁰ Het Europees Hof van Justitie heeft deze rechtvaardigingsgrond afgewezen, omdat het in deze zaak gaat om inkomende dividenden bij de moedermaatschappij en daarmee slechts de soevereiniteit van één land aangaan.²⁴¹ Hierdoor komt de verdeling van de heffingsbevoegdheid dus niet in het geding.

De Franse, Britse en Duitse regering hebben ook aangevoerd als dwingende reden van belang de noodzaak om de samenhang van het Franse belastingstelsel te handhaven.²⁴² Ook deze reden is afgewezen door het Europees Hof van Justitie, omdat er geen rechtstreeks verband aanwezig is tussen het belastingvoordeel en de opheffing van dat voordeel door een met het voordeel samenhangende heffing.²⁴³

Als laatste rechtvaardigingsgrond hadden de Franse en Duitse regering aangedragen dat in de Franse wetgeving uitvoering gegeven was aan het inmiddels vervallen artikel 4.2 uit richtlijn 90/435, waarin was opgenomen dat het lidstaten vrijstond om te bepalen dat lasten met betrekking tot een deelneming niet aftrekbaar zouden zijn van de belastbare winst.²⁴⁴²⁴⁵ Echter kan aan dit artikel alleen uitvoering gegeven worden zolang het wordt toegepast in overeenstemming is met de fundamentele Verdragsbepalingen, waaronder de Europese vrijheid van vestiging.²⁴⁶ Dat is in deze zaak niet het geval. Hierom oordeelt het Europees Hof van Justitie dat ook deze rechtvaardigingsgrond geen standhoudt.

Het Europees Hof van Justitie oordeelt dat de Europese Vrijheid van Vestiging in het geding is en dat hiervoor geen rechtvaardigingsgronden zijn die standhouden. De per-elementbenadering is hiermee goedgekeurd door het Europees Hof van Justitie.

²³⁹ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 22.

²⁴⁰ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 24.

²⁴¹ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 29.

²⁴² HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 30.

²⁴³ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 35.

²⁴⁴ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 37.

²⁴⁵ Artikel 4 lid 2 uit richtlijn 90/435

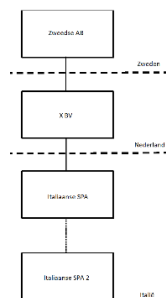
²⁴⁶ HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria), r.o. 39.

5.2.4.2 Arresten C-398/16 & C-399/16

Arrest Groupe Steria heeft ook gevolgen voor het Nederlandse fiscale eenheidsregime. Zo heeft dit ook geleid tot rechtszaken tegen het Nederlandse regime, te weten de gevoegde zaken C-398/16 en C-399/16, welke hieronder ieder afzonderlijk behandeld worden.

5.2.4.2.1 Zaak C-398/16

Te beginnen met C-398/16. Deze zaak ziet op onderstaande structuur:²⁴⁷



Het volgende speelde zich af binnen deze structuur. X BV heeft een de vennootschap Italiaanse SPA opgericht om de aandelen te verkrijgen van de eveneens van het concern deel uitmakende vennootschap Italiaanse SPA 2.²⁴⁸ Om deze aandelen te verkrijgen heeft X BV een kapitaalstorting gedaan in Italiaanse SPA, welke gefinancierd werd met een lening van zijn moedermaatschappij de vennootschap Zweedse AB.²⁴⁹ Op het moment dat dit volbracht is wordt het stippellijntje in de bovenstaande structuur een vaste lijn. De zaak ziet op de aftrekbaarheid van de rente op de lening die aan X BV verstrekt is door Zweedse AB. X BV heeft deze afgetrokken. Dit werd geweigerd door de belastingdienst, omdat naar hun mening sprake was van een besmette rechtshandeling genoemd in artikel 10a lid 2 Wet VPB 1969.²⁵⁰ X BV gaat hier niet mee akkoord en stelt dat indien hij een fiscale eenheid had mogen vormen met de Italiaanse SPA de rente wel aftrekbaar geweest zou zijn, omdat de besmette rechtshandeling dan niet zichtbaar geweest zou zijn.²⁵¹ De Hoge Raad heeft hierom een prejudiciële vraag gesteld met de volgende strekking: Staat de Europese vrijheid van vestiging eraan in de weg dat er geen aftrek van rente mogelijk is indien met van een gelieerde maatschappij geleend geld een kapitaalstorting gedaan wordt in een buitenlandse dochtermaatschappij terwijl de aftrek van rente wel toegestaan zou zijn indien er met deze dochtermaatschappij een fiscale eenheid gevormd zou kunnen worden.²⁵²

²⁴⁷ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 7.

²⁴⁸ Idem.

²⁴⁹ Idem.

²⁵⁰ Idem.

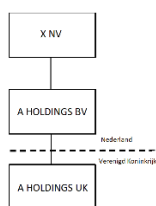
²⁵¹ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 8.

²⁵² HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 9.

Het Europees Hof van Justitie constateert dat er inderdaad sprake is van een verschil in behandeling.²⁵³ Hiernaast oordeelt zij ook dat de situaties vergelijkbaar zijn, evenals hiervoor in arrest X Holding behandeld is.²⁵⁴ In dit arrest worden als dwingende reden van algemeen belang, net als in arrest Steria, zowel het handhaven van de verdeling van de heffingsbevoegdheid als de samenhang van het, in dit geval, Nederlandse belastingstelsel aangevoerd.²⁵⁵ Beide rechtvaardigingsgronden houden net als in arrest Steria geen stand.²⁵⁶ Als derde en laatste rechtvaardigingsgrond heeft de Nederlandse regering een andere rechtvaardigingsgrond aangevoerd, namelijk het bestrijden van belastingontwijking en fraude.²⁵⁷ Ook deze rechtvaardigingsgrond werd door het Europees Hof van Justitie afgewezen, omdat dit enkel als rechtvaardigingsgrond kan worden geaccepteerd indien specifiek het misbruik wordt tegengegaan waarvoor de bepaling bedoeld is en dat is hier niet het geval.²⁵⁸ Indien er namelijk een fiscale eenheid gevormd wordt kan de besmette rechtshandeling die deze antimisbruikbepaling tegengaat niet in werking treden en daarmee gaat deze bepaling niet specifiek dit misbruik tegen.²⁵⁹ Alle drie de door de Nederlandse regering aangevoerde rechtvaardigingsgronden voor het verschil in behandeling slagen dus niet en hierom moet ook binnen het Nederlandse fiscale eenheidsregime, in ieder geval met betrekking tot deze bepaling, de per-elementbenadering toegestaan worden.

5.2.4.2.1 Zaak C-399/16

In deze zaak is er een Nederlandse fiscale eenheid, door de daarvan deel uitmakende maatschappij X NV wordt middellijk een deelneming gehouden in een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde maatschappij.²⁶⁰ X NV en A Holdings BV maken beide deel uit van deze fiscale eenheid. Zie hieronder een versimpelde weergave van de structuur:



Met betrekking tot deze deelneming zijn valutaverliezen geleden. Deze valutaverliezen kunnen niet verrekend worden in Nederland, omdat deze onder de deelnemingsvrijstelling vallen.²⁶¹ Echter

²⁵³ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 30.

²⁵⁴ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 36.

²⁵⁵ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 39 & 43.

²⁵⁶ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 42 & 45.

²⁵⁷ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 46.

²⁵⁸ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 49.

²⁵⁹ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 50.

²⁶⁰ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 10.

²⁶¹ Idem.

betoogt belanghebbende dat indien de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde maatschappij in de fiscale eenheid gevoegd had kunnen worden deze valutaverliezen wel aftrekbaar geweest zouden zijn, omdat er binnen een fiscale eenheid consolidatie plaatsvindt en niet toegekomen wordt aan toepassing van de deelnemingsvrijstelling.²⁶² De Hoge Raad heeft in deze zaak drie prejudiciële vragen gesteld. Waarvan de eerste vraag de volgende strekking had: Staat de Europese Vrijheid van vestiging eraan in de weg dat een moedermaatschappij geen deelnemingsverlies in aanmerking kan nemen van een dochtermaatschappij gevestigd in een andere lidstaat, terwijl dit deelnemingsverlies wel verrekenbaar zou zijn op het moment dat deze dochtermaatschappij opgenomen zou kunnen worden in de fiscale eenheid.²⁶³

Het Europees Hof van Justitie heeft deze eerste vraag echter al ontkennend beantwoord. De Europese vrijheid van vestiging is in deze zaak niet in het geding, omdat allereerst geen sprake is van een objectief vergelijkbare situatie. Zijn er namelijk twee Nederlandse maatschappijen dan kan er meestal geen valutaverlies ontstaan, tenzij de uitzonderlijke situatie zich voordoet dat een Nederlandse deelneming een andere valuta hanteert dan haar Nederlandse moedermaatschappij.²⁶⁴ Maar ook in deze uitzonderlijke situatie oordeelt het Europees Hof van Justitie dat het aanwezig zijn van een verschil nog in het geding is, omdat in het geval van een gevoegde dochtermaatschappij de deelnemingsrelatie niet meer zichtbaar is en dus ook geen valutaverlies genomen kan worden.²⁶⁵ Hiernaast hoeft een lidstaat verliezen niet aftrekbaar te maken in het geval dat als hier een positief resultaat was waargenomen dit resultaat ook onbelast was gebleven.²⁶⁶ Dit is het geval bij de deelnemingsvrijstelling en dus kan deze niet de basis zijn waarop een verschil tussen een Nederlandse dochtermaatschappij en een dochtermaatschappij uit een andere lidstaat op gebaseerd wordt.²⁶⁷ De vrijheid van vestiging wordt in deze zaak niet aangetast. De andere twee prejudiciële vragen behoeven geen behandeling, aangezien de eerste al ontkennend is beantwoord. Het Nederlandse fiscale eenheidsregime kan op dezelfde wijze toegepast blijven worden ten aanzien van valutaverliezen op deelnemingen.

5.2.4.3 De per-elementbenadering arresten en de C(C)CTB-voorstellen

De uitspraak, waarin de per-elementbenadering ook goedgekeurd is door het Europees Hof van Justitie heeft grote gevolgen voor het fiscale eenheidsregime. Hierdoor moeten voordelen, die enkel behaald kunnen worden indien er een fiscale eenheid gevormd is ook beschikbaar gesteld worden

²⁶² HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 11.

²⁶³ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 12.

²⁶⁴ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 56.

²⁶⁵ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 57.

²⁶⁶ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 58.

²⁶⁷ HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 & C-399/16, r.o. 59.

voor structuren met daarin buitenlandse maatschappijen indien deze voordelen voortvloeien uit strijdigheid met de Europese vrijheid van vestiging. De andere oplossing, waarvoor in Nederland gekozen is, om met betrekking tot de artikelen waaruit deze artikelen voortvloeien door de fiscale eenheid heen te kijken.²⁶⁸ Kortom deze voordelen kunnen nu ook niet meer behaald worden indien er een fiscale eenheid gevormd is. In het CCTB-voorstel is de problematiek met de per-elementbenadering niet aan de orde, omdat dit voorstel geldt voor alle lidstaten en daarmee dit regime niet strijdig kan zijn met de Europese vrijheid van vestiging aangezien het regime in alle lidstaten gelijk wordt toegepast.

5.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de deelvraag: “Wat zijn de gevolgen voor de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie indien de C(C)CTB-voorstellen in werking treden en hoe verhoudt deze zich tot de C(C)CTB-voorstellen?” behandeld. De behandelde arresten betreffen zaken, welke zien op groepsvorming met maatschappijen gevestigd buiten Nederland. Uit deze arresten valt op te maken dat deze jurisprudentie zijn waarde behoudt ten aanzien van het fiscale eenheidsregime, dat indien de C(C)CTB-voorstellen worden aangenomen toegankelijk zal blijven voor maatschappijen die niet verplicht de C(C)CTB hoeven toe te passen. Het is echter de vraag hoe waarschijnlijk het is dat het fiscale eenheidsregime nog zal bestaan in de huidige vorm, omdat met name door de arresten met betrekking tot de per-elementbenadering het regime flink onder druk gezet is. Het is de bedoeling dat de spoedreparatiemaatregelen uiteindelijk opgevolgd worden door een nieuw groepsregime. Tot die tijd blijft echter het fiscale eenheidsregime bestaan en ook bij de vormgeving van een nieuw groepsregime moet rekening gehouden worden met de bestaande jurisprudentie. De Europese rechtspraak leidt echter niet tot verplichte toepassing van een grensoverschrijdende fiscale eenheid, omdat hier een dwingende reden van algemeen belang aanwezig is die niet buiten proportioneel is die het rechtvaardigt dat buitenlandse maatschappijen niet gevoegde hoeven te worden. Worden de C(C)CTB-voorstellen echter ingevoerd dan heeft dit tot gevolg dat er onder het CCTB-voorstel verplicht een groep gevormd moet worden en onder het CCTB-voorstel een grensoverschrijdende fiscale eenheid indien aan de voorwaarden voldaan wordt. Ook kan in het Nederlandse fiscale eenheidsregime geen Papillon- of zuster fiscale eenheid gevormd worden met een maatschappij niet gevestigd in de Europese Unie als top- of tussenhoudster, waar dit in de C(C)CTB-voorstellen geen problemen oplevert. Kortom de huidige jurisprudentie blijft van waarde voor het huidige fiscale eenheidsregime en het mogelijk nieuwe groepsregime en staan de C(C)CTB-voorstellen structuren toe die terecht geweigerd worden in het fiscale eenheidsregime.

²⁶⁸ De spoedreparatiemaatregelen welke zijn ingevoerd met terugwerkende kracht.

Hoofdstuk 6

6.1 Onderzoeksvraag

In deze scriptie is de volgende onderzoeksvraag behandeld: Wat zijn de verschillen tussen het fiscale eenheidsregime uit de Nederlandse VPB en de C(C)CTB-voorstellen en wat zijn de gevolgen voor de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie indien de C(C)CTB-voorstellen aangenomen worden? Om het eerste gedeelte van deze vraag te beantwoorden zijn zowel het fiscale eenheidsregime uit de Nederlandse VPB en de C(C)CTB-voorstellen afzonderlijk behandeld om deze hierna te kunnen vergelijken. Hiervoor komen zowel het CCTB- als het CCCTB-voorstel aan de orde, omdat het de bedoeling is dat eerst het CCTB-voorstel ingevoerd wordt als voorloper op het hierna in te voeren CCCTB-voorstel. Om vervolgens het tweede gedeelte van de onderzoeksvraag te beantwoorden zijn een aantal arresten behandeld die van invloed zijn op het fiscale eenheidsregime en ook zien op situaties waarin de C(C)CTB-voorstellen een rol kunnen gaan spelen.

6.2 Samenvatting

Het fiscale eenheidsregime is het groepsregime opgenomen in de Nederlandse VPB. Dit is een niet verplicht regime, wat kan worden toegepast door ondernemingen indien voldaan wordt aan de gestelde voorwaarden. De C(C)CTB-voorstellen, die een Europees groepsregime bevatten, moeten daarentegen wel verplicht toegepast worden indien aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. Dit betekent dat indien voldaan wordt aan de voorwaarden opgenomen in de C(C)CTB-voorstellen deze verplicht toegepast moeten worden en dat aan toepassing van het fiscale eenheidsregime niet meer toegekomen wordt. Naast het verschil dat de C(C)CTB-voorstellen verplicht toegepast moeten worden indien aan de voorwaarden voldaan wordt in tegenstelling tot het fiscale eenheidsregime zijn er ook verschillen tussen beide regimes aangaande de vereisten met betrekking tot het vormen van een groep.

Zo kent het fiscale eenheidsregime strengere voorwaarden ten aanzien van het bezits-, vestigings- en rechtsvormvereiste en bevat het een non-voorraadvereiste welke niet is opgenomen in de C(C)CTB-voorstellen. De C(C)CTB-voorstellen bevatten daarentegen wel een omzetvereiste in tegenstelling tot het fiscale eenheidsregime, maar dit vereiste betreft alleen een grens vanaf welke omzet de C(C)CTB-voorstellen verplicht toegepast moeten worden en indien hier niet aan voldaan wordt kan er alsnog geopteerd worden om de C(C)CTB-voorstellen toe te passen. Hiermee vormt het omzetvereiste geen belemmering om de C(C)CTB-voorstellen toe te kunnen passen in tegenstelling tot de eerdergenoemde vereisten met betrekking tot bezit, vestiging, rechtsvorm en non-voorraad. Kortom het fiscale eenheidsregime kan minder snel toegepast worden dan de C(C)CTB-voorstellen.

Verder zijn er ook verschillen waarneembaar met betrekking tot de inhoud van de beide groepsregimes. Allereerst is een verschil dat onder het CCTB-voorstel nog geen consolidatie plaatsvindt binnen de groep maar enkel opwaartse verliesverrekening onder voorwaarden mogelijk is in tegenstelling tot het fiscale eenheidsregime en ook het CCCTB-voorstel waar de resultaten van de ondernemingen binnen de groep wel geconsolideerd worden. Ook de verrekentermijnen van verliezen verschillen tussen beide groepsregimes. Zo kunnen verliezen in het fiscale eenheidsregime 1 jaar terug gewenteld en maximaal 6 jaar vooruit verrekend worden, waar onder de C(C)CTB-voorstellen de verliezen enkel, weliswaar onbeperkt, vooruit verrekend kunnen worden. Hiernaast wordt er in beide regimes anders omgesprongen met verliezen gemaakt tijdens de groepsperiode. Ook verschilt de regelgeving ten aanzien van voeging en ontvoeging met betrekking tot het meegeven van verliezen en het waarderen van schulden en vorderingen op het moment van (ont)voeging. Onder beide regimes kan er geruisloos een interne reorganisatie plaatsvinden, wel bevatten beide regimes ten aanzien hiervan een antimisbruikbepaling die qua doel verschillend zijn. Zo ziet de antimisbruikbepaling in het fiscale eenheidsregime op claimbehoud, waar in het CCCTB-voorstel de antimisbruikbepaling ziet op de verdeling van de belastinggrondslag. Verder bevatten de C(C)CTB-voorstellen ook een aftrekpost ten aanzien van het eigen vermogen om het verschil tussen financiering met schuld en eigen vermogen weg te nemen, waar deze aftrekpost in het fiscale eenheidsregime niet is opgenomen. Deze aftrekpost is enkel opgenomen in het CCTB-voorstel en werkt door naar het CCCTB-voorstel.²⁶⁹

Kortom is het grootste verschil dat het fiscale eenheidsregime een optioneel regime is waar de C(C)CTB-voorstellen vanaf een bepaalde omzet verplicht moet worden toegepast. Hiernaast zijn de C(C)CTB-voorstellen toegankelijker dan het fiscale eenheidsregime.²⁷⁰ Binnen de regimes zelf zijn ook verschillen waarneembaar, zo bevatten de C(C)CTB-voorstellen meer regelingen die de heffingsgrondslag kunnen verminderen²⁷¹ en dienen de antimisbruikbepalingen een ander hoofddoel, te weten claimbehoud versus de verdeling van de belastinggrondslag.²⁷² Met betrekking tot de verliesverrekening zijn ook verschillen waarneembaar maar in hoofdlijnen is de verliesverrekening tussen het fiscale eenheidsregime en het CCCTB-voorstel vergelijkbaar.²⁷³

Wat betreft de fiscale eenheidsjurisprudentie behoudt deze zijn waarde met betrekking tot het fiscale eenheidsregime, aangezien de fiscale eenheid toegankelijk blijft voor maatschappijen die niet

²⁶⁹ Artikel 3 onderdeel 23 CCCTB-voorstel

²⁷⁰ Artikel 15 Wet VPB 1969, artikel 3 CCTB-voorstel & artikel 5 CCCTB-voorstel. Zie de vergelijking tussen alle vereisten in hoofdstuk 4.

²⁷¹ Artikel 12b Wet VPB 1969, artikel 9 lid 3 & 11 CCTB-voorstel.

²⁷² Artikel 15 ab en ai Wet VPB 1969 & Artikel 11, 19 & 24 CCCTB-voorstel

²⁷³ Zie paragraaf 4.3.1.

verplicht de C(C)CTB-voorstellen moeten toepassen. Wel is het zo dat het huidige fiscale eenheidsregime onder vuur ligt en er mogelijk een nieuw groepsregime volgt. Ook bij de vormgeving van dit mogelijke nieuwe groepsregime zal de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie in acht moeten worden genomen, omdat hierin is geoordeeld over situaties welke al dan niet zijn toegestaan met betrekking tot groepsregimes. Uit de fiscale eenheidsjurisprudentie volgt dat de grensoverschrijdende fiscale eenheid, welke is opgenomen in de C(C)CTB-voorstellen, niet toegestaan hoeft te worden. Ook volgt uit de fiscale eenheidsjurisprudentie dat onder het Nederlandse fiscale eenheidsregime geen Papillon- of zuster fiscale eenheid gevormd kan worden met een maatschappij welke niet in de Europese Unie gevestigd is als top- of tussenhoudster. Onder de C(C)CTB-voorstellen kan een dergelijke groep wel gevormd worden. Kortom behoudt de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie zijn waarde met betrekking tot het huidige en mogelijk nieuwe groepsregime en kunnen onder de C(C)CTB-voorstellen groepen gevormd worden welke niet gevormd kunnen worden onder het huidige fiscale eenheidsregime.

6.3 Conclusie

De in deze scriptie behandelde onderzoeksvraag: Wat zijn de verschillen tussen het fiscale eenheidsregime uit de Nederlandse VPB en de C(C)CTB-voorstellen en wat zijn de gevolgen voor de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie indien de C(C)CTB-voorstellen aangenomen worden? kan als volgt beantwoord worden aan de hand van de hierboven gegeven samenvatting. Het fiscale eenheidsregime uit de Nederlandse VPB is een nationale regeling voor groepen welke minder toegankelijk is en minder regelingen kent die de heffingsgrondslag kunnen verminderen in vergelijking met de C(C)CTB-voorstellen welke een Europese regeling voor groepen bevatten en dus toegankelijker zijn dan het fiscale eenheidsregime en hiernaast meer regelingen kennen die de heffingsgrondslag kunnen verminderen. Hiernaast blijft de huidige fiscale eenheidsjurisprudentie zijn waarde behouden met betrekking tot het fiscale eenheidsregime en het mogelijk nieuwe groepsregime op het moment dat de C(C)CTB-voorstellen aangenomen worden.

Literatuurlijst

Literatuur, regelgeving en parlementaire stukken

Albert, NDFR 2018/309

P.G.H. Albert, 'Appels en peren of fruit en fruit?', NDFR 2018/309, nr. 6.

Badir & Wijffelaars 2017

M. Badir & M. Wijffelaars, 'Q&A CCCTB: op weg naar een Europese vennootschapsbelasting', economie.rabobank.com, 13 maart 2017.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2014, BLKB2014/2137M, Stcrt. 2014, 38029.

Bettendorf e.a., *Economic Policy*, aflevering 25, nr. 63, p. 537-590

L. Bettendorf, M.P. Devereux, A. van der Horst, S. Loretz & R.A. de Mooij, 'Corporate tax harmonization in the EU', *Economic Policy* 2010, aflevering 25, nr. 63, p. 537 - 590.

Boulogne, WFR 2010/840

G.F. Boulogne, 'Art. 15, vierde lid, Wet VPB 1969: strijdigheid met de vrijheid van vestiging en de non-discriminatiebepalingen', WFR 2010/840, afl. 6864, p. 832-857.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 9 mei 2018, 2018-0000069163

CCCTB WG, WP 35, 5 mei 2006

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), WP 35, 'Issues related to group taxation', 5 mei 2006.

CCCTB WG, WP 44, 24 augustus 2006

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), WP 35, 'An overview of the main issues that emerged at the first meeting of the subgroup on group taxation (SG 5 – 22 & 23 June 2006)', 24 augustus 2006.

CCCTB WG, WP 46, 20 november 2006

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), WP 35, 'Progress to date and future plans for the CCCTB', 20 november 2006.

CCCTB WG, WP 53, 1 maart 2007

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), WP 35, 'An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup on group taxation (SG 5 – 05 & 06 February 2007)', 1 maart 2007.

COM(2001) 582 definitief

Commissie van de Europese Gemeenschappen, 'Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen', COM(2001) 582 definitief, p.4. europa.eu

COM(2016) 685 final

Europese Commissie, 'Proposal for a council directive on a Common Corporate Tax Base', COM(2016) 685 final, p.18-19& 27-28 europa.eu

De Wilde, *Erasmus Law Review* May 2014, nr. 1.

M. de Wilde, 'Tax Competition within the European Union – Is the CCCTB Directive a Solution?', *Erasmus Law Review* May 2014, nr. 1.

Gedrukte Stukken 1939/40, nr. 239, blz. 22

Handelingen II 2018/19, 52, item 9.

IP/16/3471

Europese Commissie, 'Commissie stelt ingrijpende verandering van EU-vennootschapsbelasting voor', IP/16/3471 25 oktober 2016, europa.eu

Kamerstukken II 1999/2000, 26854, Nr. 3**Kamerstukken I 2018/19, 34959, A****Lammers 2017**

J.M. Lammers, 'Richtlijnvoorstellen voor een Europese winstbelasting CCTB en CCCTB, brief aan de VC voor Financiën uit de Eerste Kamer', vno-ncw.nl, 17 januari 2017.

MEMO/16/3488

Europese Commissie, 'Questions and Answers on the package of corporate tax reforms', MEMO/16/3488 25 oktober 2016, europa.eu

Ministerie van Financiën van 18 juli 1989, DB88/4852, Infobulletin 89/505.**Pancham, NTFR-A 2015/8**

S.R. Pancham, 'Naar een ruimere fiscale eenheid', NTFR-A 2015/8, Nr. 9.

PbEU 2007, C 306.

Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese gemeenschap (PbEU 2007, C 306)

SEC(2011) 315 final

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)', SEC(2011) 315 final, p. 4-7. europa.eu

Smit, NTFR 2016/935

D.S. Smit, 'Duitse schenkbelasting ook na aanpassing in strijd met vrij verkeer van kapitaal', NTFR 2016/935, Nr. 12.

Stb. 2016, 479.**Stevens & De Smit 2014**

L.G.M. Stevens & R.C. de Smit, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2014.

SWD(2016) 341 final

Europese Commissie, 'Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)', SWD(2016) 341 final, p. 24. europa.eu

V-N 2011/20.10

'Vennootschapsbelasting. Europees recht; Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Richtlijnvoorstel Europese Commissie en standpunt kabinet', V-N 2011/20.10, afl. 20, artikel 10.

V-N 2016/65.10

'BNC-Fiche 3: Richtlijnen gemeenschappelijke (geconsolideerde) heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCTB en CCCTB)', V-N 2016/65.10, afl. 65, artikel 10.

Vakstudie Vennootschapsbelasting

Vennootschapsbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie deel 5), Deventer: Wolters Kluwer (online).

Van De Streek, WFR 2017/63.

J.L. van de Streek, 'De geherlanceerde CCTB/ CCCTB-voorstellen: nu wél een schot in de roos?', WFR 2017/63, afl. 7184, p. 62-69.

Van Der Geld 2015

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

Van Eijdsen, Van De Streek & Strik 2011

J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek & S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Kluwer 2011.

Van Solinge, VDHI nr. 135, 2016/1

G. van Solinge, 'Een race naar de bodem?', VDHI nr.135, 2016/1.

Verslag I 2018/19, 27.**Vrijburg 2011**

H. Vrijburg, *Enhanced Cooperation in Corporate Taxation* (diss. Erasmus Universiteit Rotterdam; Tinbergen Institute Research Series, nr. 512), Rotterdam: 2011 (online publiek).

Jurisprudentie:**Europees Hof van Justitie:**

HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (Papillon)

HvJ EU 25 februari 2010, C-337/08 (X Holding)

HvJ EU 12 juni 2014, C-39/13, C-40/13 & C-41/13 (SCA Holding Group)

HvJ EU 2 september 2015, ECLI:EU:C:2015:524 (Steria)

HvJ EU 22 februari 2018, C-398/16 en C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110

Hoge Raad:

HR 23 februari 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA4898

HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3128

Gerechtshof:

Hof Amsterdam 17 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BY8713

Hof Amsterdam 17 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BY8717

Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5184

Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5185

Hof Amsterdam 11 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5186