

Reactie van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

De vaste commissie voor Financiën heeft op 15 oktober 2020 enkele vragen en opmerkingen aan de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst voorgelegd over zijn brief van 15 september 2020 inzake de nieuwe groepsregeling in de vennootschapsbelasting (Kamerstuk 2020Z16379).

Met belangstelling heb ik kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de fracties van de VVD, het CDA, de SP en D66.

Voor het overzicht heb ik de vragen geordend naar onderwerp. Hierna ga ik achtereenvolgens in op de volgende onderwerpen:

1. Algemeen – nieuwe regeling;
2. Algemene vergelijking en inhoud groepsregelingen;
3. Huidige spoedreparatiemaatregelen continueren;
4. Uitvoerbaarheid;
5. Administratieve lasten en budgettaire effecten.

1. Algemeen – nieuwe regeling

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe het kabinet is gekomen tot de vier voorgestelde oplossingsrichtingen. Verder constateren deze leden dat er vier oplossingsrichtingen worden besproken, waarbij tegelijkertijd sommige oplossingsrichtingen niet reëel worden bevonden, terwijl deze wel in de oorspronkelijke internetconsultatie voorlagen. Zij vragen dat als het kabinet deze oplossingsrichting niet reëel vond, waarom deze dan wel voorlagen in de internetconsultatie. De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre de ontvangen reacties op de internetconsultatie van het keuzedocument voor nieuwe groepsregeling overeenkomen met de aanwezigen bij de startbijeenkomst.

Bij de parlementaire behandeling van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid is aangegeven dat het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap betrokken zullen worden bij het ontwerpen van een nieuwe robuuste fiscale groepsregeling ter vervanging van de huidige fiscale-eenhedsregeling.¹ Het startsein hiervoor is gegeven tijdens een bijeenkomst op 14 februari 2019 waar het Ministerie van Financiën enkele wetenschappers en vertegenwoordigers van belangenorganisaties, de (belasting)adviespraktijk en de journalistiek heeft uitgenodigd om door middel van een ‘pitch’ hun visie te geven over hoe deze toekomstige groepsregeling eruit zou moeten zien, die in de meeste gevallen werd ondersteund door een position paper. Na afloop van de ‘pitches’ werd deelnemers de gelegenheid geboden om tijdens een discussie te reageren op de verschillende standpunten en verdere inzichten te delen.² De volgende vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de wetenschap hebben deelgenomen aan de startbijeenkomst:

- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB);
- Register Belastingadviseurs (RB);
- Samenwerkende Register Accountants en Accountants Administratieconsulenten (SRA);
- Stichting ONL voor Ondernemers;
- VNO-NCW en MKB-Nederland;
- Sjoerd Douma (hoogleraar Universiteit van Amsterdam);
- Jan van de Streek (hoogleraar Universiteit van Amsterdam);
- Henk Vording (hoogleraar Universiteit Leiden);
- Michiel Spanjers (publicist/columnist).

Tijdens en in aanloop naar deze startbijeenkomst zijn in hoofdzaak vier mogelijke oplossingsrichtingen geïdentificeerd:

- a) continueren huidige fiscale eenheid, inclusief de bestaande spoedreparatiemaatregelen en indien nodig uitbreiden reparatiemaatregelen;

¹ Kamerstukken II 2018/19, 34959, nr. 7, p. 7.

² Zie Verslag startbijeenkomst zoals gepubliceerd in het Weekblad fiscaal recht (WFR) van 16 april 2019, 2019/78, ook te vinden op <https://www.internetconsultatie.nl/groepsregeling>.

- b) het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid;
- c) een verlies- of winstoverdrachtregeling (inclusief resultatenpooling); en
- d) een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling.

De inbreng van de startbijeenkomst is, inclusief de vier genoemde oplossingsrichtingen, vervolgens opgenomen in het keuzedocument en ter internetconsultatie aangeboden (met als bijlagen de bij de startbijeenkomst aangeleverde *position papers* en het verslag van de startbijeenkomst).³ Er zijn in totaal elf reacties op de internetconsultatie ontvangen die op hoofdlijnen als volgt kunnen worden onderverdeeld:

- Oplossingsrichting a, continueren huidige fiscale eenheid, inclusief de bestaande spoedreparatiemaatregelen en indien nodig uitbreiden reparatiemaatregelen, heeft zeven voorstanders (Register Belastingadviseurs (RB), VNO-NCW en MKB-Nederland (VNO-NCW), Redactie Vakstudie Nieuws, The Netherlands British Chamber of Commerce (NBCC), Nederlandse Vereniging van Banken (NVB), Koninklijke Vereniging van Nederlandse Reders (KVNR) en de heer Koning);
- Oplossingsrichting b, het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid, kent geen enkele voorstander;
- Oplossingsrichting c, een verlies- of winstoverdrachtregeling (inclusief resultatenpooling) (met al dan niet een variatie), heeft drie voorstanders (Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (SRA), de heer Kampschöer en de heer Spanjaardt);
- Oplossingsrichting d, een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling, heeft één voorstander (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)).

De reacties van deelnemers die zowel tijdens de voornoemde startbijeenkomst als in de internetconsultatie hun zienswijze naar voren hebben gebracht komen op de belangrijkste punten inhoudelijk met elkaar overeen.

Uit de internetconsultatie is gebleken dat van de vier voorgelegde oplossingsrichtingen twee varianten (b en d) niet voldoende draagvlak hebben c.q. niet voldoende aan de randvoorwaarden voldoen en dat de twee overgebleven oplossingsrichtingen (a en c) op voldoende steun kunnen rekenen. Deze uitkomst naar aanleiding van de internetconsultatie is opgenomen in de hoofdlijnenbrief die naar uw Kamer is gestuurd.⁴

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom het kabinet heeft gekozen voor voorliggende draagvlakbenadering op basis waarvan verder wordt gesproken met zowel het bedrijfsleven, belangenorganisaties, wetenschappers als met de Kamer. De leden van de fractie van de SP vragen of het in de hoofdlijnenbrief weergegeven van de mate van draagvlak moet worden geïnterpreteerd als een keuzemenu waaruit bedrijven en hun belastingadviseurs het hen meest welgevallige voorstel kunnen kiezen.

In de hoofdlijnenbrief is zo objectief mogelijk aangegeven hoe de in totaal elf reacties op de internetconsultatie op hoofdlijnen kunnen worden onderverdeeld. In die brief is aangegeven welke oplossingsrichtingen in de internetconsultatie niet voldoende draagvlak kregen. Uiteindelijk gaat het bij de oplossingsrichtingen om het wegen van alle factoren die van belang zijn. Het is bijvoorbeeld niet gebruikelijk dat de Belastingdienst reageert op een internetconsultatie. Dat betekent niet dat met de visie van de Belastingdienst geen rekening wordt gehouden. De opvatting van de Belastingdienst, die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een fiscale regeling, wordt immers altijd meegewogen bij de fiscale beleidsvorming. Ook bij een eventuele verdere uitwerking wordt wel met de Belastingdienst overlegd over en rekening gehouden met de uitvoeringsaspecten van de verschillende oplossingsrichtingen, net zoals verder wordt gesproken met zowel het bedrijfsleven, belangenorganisaties, wetenschappers. Als dat zou leiden tot een nieuwe wettelijke regeling kan uw Kamer een wetsvoorstel dat daartoe strekt vervolgens ook afwegen.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe de indieners van de zienswijze reageerden op de consultatiemanier waarbij gekozen kon worden uit vier verschillende oplossingsrichtingen. De belangstellenden bij de startbijeenkomst hebben niet allemaal gereageerd op de internetconsultatie. De internetconsultatie was bedoeld om een nadere verdieping te krijgen, met

³ Zie <https://www.internetconsultatie.nl/groepsregeling>.

⁴ Kamerstukken II, 2020 / 2021, 32140, nr. 77.

waar mogelijk meer duiding over de oplossingsrichtingen. Zoals te lezen valt in de reacties uit de internetconsultatie zijn de reacties meer technisch-inhoudelijk van aard.

De leden van de fractie van D66 vragen of en in hoeverre het voor de partijen die hebben gereageerd op de consultatie mogelijk is om de EU-rechtelijke risico's reëel in te schatten. Los van de wijze waarop de verschillende partijen de EU-rechtelijke risico's inschatten, kan in zijn algemeenheid worden gesteld dat, gezien de huidige stand van de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU), het op dit moment niet duidelijk is op welke wijze deze EU-rechtelijke risico's moeten worden gewogen. Dit komt doordat de jurisprudentie van het HvJ EU niet eenduidig is.⁵ Dit blijkt ook uit het feit dat in de literatuur de meningen verdeeld zijn over de vraag of de huidige fiscale-eenheidsregeling, na de spoedreparatiewetgeving, op onderdelen mogelijk nog strijdig is met het EU-recht.⁶

De leden van de fractie van de SP vragen wat met de consultatie van de geconsulteerde, werkzaam bij de Belastingdienst, is of wordt gedaan.

De consultatie van deze persoon wordt net als de overige consultaties meegenomen in de afweging om te komen tot een nieuwe groepsregeling.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet om een vorm van consultatie te laten plaatsvinden onder belanghebbenden die niet evident voorstander zijn van een vorm van fiscale eenheid en vragen tevens om een uitvoeringstoets door de Belastingdienst te laten opstellen van de vennootschapsbelasting zonder fiscale eenheid.

Bij elke openbare internetconsultatie heeft iedereen – bedrijven, burgers, wetenschap en belangenorganisaties – de mogelijkheid om te reageren, dus ook partijen die niet evident voorstander zijn van een fiscale groepsregeling. Dat was bij deze consultatie ook het geval. Indien een nieuwe groepsregeling wordt uitgewerkt kan over het ontwerp van een wetsvoorstel opnieuw een vorm van consultatie plaatsvinden. Een keuze voor het volledig afschaffen van de fiscale-eenheidsregeling en het tegelijk weer introduceren van een nieuwe groepsregeling leidt ertoe, dat als onderdeel van die uitvoeringstoets ook de volledige afschaffing in dat verband wordt beoordeeld.

De leden van de fractie van de SP vragen naar een bespiegeling van de gevolgen van de afschaffing van de fiscale eenheid, zowel voor de staatshuishouding als de bedrijven die hier nu gebruik van maken, zodat deze mogelijkheid ook kan worden betrokken bij de door het kabinet genoemde gedachtewisseling.

Deze bespiegeling is niet goed en zinvol te geven als niet duidelijk is wat er voor in de plaats komt. Het als zodanig afschaffen van de fiscale eenheid zonder dat er een vervangende groepsregeling voor in de plaats komt, verslechtert het ondernemingsklimaat. Een concern kan om diverse redenen er voor kiezen om zijn ondernemingsactiviteiten via meerdere lichamen te ontplooiën, en de fiscaliteit moet daarbij geen obstakel zijn. Door het bedrijfsleven wordt sowieso wenselijk geacht dat winsten en verliezen van verschillende lichamen in een groep met elkaar verrekend kunnen worden, net zoals bij andere groepsregelingen binnen de Europese Unie.

⁵ De zogeheten per-elementbenadering is recent aan de orde geweest in enkele nationale procedures, die momenteel (deels) aanhangig zijn bij de Hoge Raad. De gerechtshoven en de advocaat-generaal (A-G) van de Hoge Raad beperken de toepassing van dit leerstuk. Zie Hof Amsterdam 18 april 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1504, gevolgd door conclusie A-G Wattel van 31 januari 2020, ECLI:NL:PHR:2020:102; Hof Den Haag 2 oktober 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:3065; Hof Amsterdam, 26 mei 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1407; en conclusie A-G Wattel van 20 maart 2020, ECLI:NL:PHR:2020:265.

⁶ In de position paper van J.L. van de Streek ten behoeve van de startbijeekkomst 'Nieuwe concernregeling in de vennootschapsbelasting' op 14 februari 2019 wordt in dat verband gewezen op de EU-rechtelijke risico's van de afwezigheid van verrekenprijscorrecties voor transacties binnen de fiscale eenheid met verwijzing naar HvJ EU 31 mei 2018, C-382/2 (Hornbach-Baumarkt). Verder komen Van Mierlo en Van der Zeijden tot de conclusie dat de earningsstrippingmaatregel het vrije verkeer van vestiging belemmert en in het huidige kader niet kan worden gerechtvaardigd (S.P. van Mierlo en F.M. van der Zeijden, 'Het EU-rechtelijke risico van de earningsstrippingmaatregel', *MBB*, nummer 2, februari 2019). Zie tevens I.M. de Groot in haar artikel "Out with the old, in with the new" in *WFR* 2019/154, waarin ze aangeeft dat verschillende regelingen potentieel nog steeds een EU-rechtelijk risico inzake de per-elementbenadering lopen. Sommige auteurs menen dat er geen EU-rechtelijke risico's (meer) zijn. Zie onder meer F. van Horzen in *NtFR* 2018/563; J.N. Bouwman, 'Geen afschaffing van de consolidatie in de fiscale eenheid (VPB)', *NtFR* 2018/2292; annotatie O.C.R. Marres in *BNB* 2019/17; D.S. Smit, De Nederlandse implementatie van de earningsstrippingbepaling uit ATAD 1, *MBB* 2018/11/25; R. Bagci, P. Ruige en H. Vermeulen, 'De earnings-strippingbepaling en de per-elementbenadering. Een Europeesrechtelijke analyse; noodzaak of anathema voor de interne markt?', *WFR* 2018/153; O.C.R. Marres, 'Waarom de earningsstrippingmaatregel niet in strijd met het primaire Unierecht is', *NtFR* 2019/3022; J.J. van den Broek, 'De earningsstrippingmaatregel in strijd met de vrijheid van vestiging', *NtFR* 2019/1991, D.S. Smit, 'If it ain't broke anymore, stop fixing it', *V-N* 2020/12.0, spreekt over beperkte EU-risico's. Volgens S.C.W. Douma kan het fiscale-eenheidsregime in zijn huidige vorm blijven bestaan en noopt het EU-recht niet tot de overgang naar een nieuw systeem. Het huidige fiscale-eenheidsregime is volgens Douma evenredig, proportioneel en in ieder geval na de spoedreparatiewetgeving niet meer strijdig met het EU-recht (inbreng startbijeekkomst 14 februari 2019, zie ook het verslag daarvan in *WFR* 2019/78).

De leden van de fractie van D66 vragen of het primaire doel van het aanpassen van de huidige groepsregeling is om het in lijn te brengen met het EU-recht.

Het primaire doel van de spoedreparatiemaatregelen die reeds van toepassing zijn, is om het fiscale-eenheidsregime - dat op onderdelen in strijd bleek met de per-elementbenadering - zoveel mogelijk in overeenstemming te brengen met het EU-recht en daarmee de meest acute budgettaire risico's af te dekken.⁷ Het doel van een nieuwe groepsregeling is primair om een juridisch bestendig en uitvoerbaar systeem vorm te geven dat niet langer onderhevig is aan budgettaire risico's die voortkomen uit onzekerheid over verenigbaarheid met het EU-recht. Ook het behoud van een goed fiscaal ondernemingsklimaat vormt onderdeel van de randvoorwaarden waaraan een nieuwe regeling moet voldoen.

De leden van de fractie van D66 vragen wat er dan zo anders is aan een nieuwe groepsregeling waarin winsten en verliezen kunnen worden verrekend met flankerende maatregelen voor interne transacties, en waarom dan überhaupt nog moet worden overgegaan op een nieuw stelsel. De leden van de fractie van het CDA vragen of een eerste inschatting kan worden gegeven van de aanpassingen die benodigd zijn om de fiscale voordelen onder de huidige fiscale-eenheidsregeling zo goed mogelijk te kunnen behouden en naar welke knelpunten dient te worden gekeken. Bij een nieuwe groepsregeling met een systeem van winstoverdracht, verliesoverdracht of resultatenpooling is het, grotendeels vergelijkbaar met de huidige fiscale-eenheidsregeling, mogelijk winsten en verliezen van verschillende lichamen met elkaar te verrekenen. Over dit fiscale voordeel - het salderen van resultaten van verschillende lichaam binnen een fiscale groep - is veel jurisprudentie van het HvJ EU aanwezig, waaruit kan worden opgemaakt dat dit element het meest EU-rechtelijk bestendig is. Bij de huidige fiscale eenheid vindt geen winstneming (en dus geen belastingheffing) plaats op interne transacties, zoals bij het overdragen van vermogensbestanddelen en interne reorganisaties. Door de vermogens- en werkzaamhedentoerekening die ten grondslag ligt aan de huidige fiscale-eenheidsregeling worden transacties binnen de fiscale eenheid namelijk geneutraliseerd. Dit laatste element, dat ook wel bekend staat als de vermogensconsolidatie, zal vanwege haar EU-rechtelijke kwetsbaarheid niet kunnen terugkeren in een nieuwe groepsregeling.⁸ Het vervallen van de vermogensconsolidatie heeft tot gevolg dat onderlinge transacties binnen de groep zichtbaar zullen worden voor fiscale doeleinden. Dat heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat een overdracht van vermogensbestanddelen binnen de groep, anders dan nu, niet langer fiscaal geruisloos zal kunnen plaatsvinden en dat over de gerealiseerde boekwinsten (eerder) belasting moet worden betaald.

Een vraag die voorligt is of hiervoor een nieuwe extra reorganisatiefaciliteit moet worden ingevoerd of dat de bestaande reorganisatiefaciliteiten, zoals de fusie- en splitsingsfaciliteiten, voldoende zijn dan wel gekeken moet worden of deze bestaande faciliteiten moeten en kunnen worden verruimd. Bij de introductie van een nieuwe extra reorganisatiefaciliteit kunnen enkele kanttekeningen worden geplaatst:

- een nieuwe reorganisatiefaciliteit kan al snel een complexe regeling worden die de uitvoeringslast zal vergroten;
- via een andere weg wordt mogelijk opnieuw een EU-rechtelijk risico binnengehaald.

Het voorgaande geeft de kern weer, maar dat neemt niet weg dat in de volle breedte naar eventuele knelpunten moet worden gekeken.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat het niet hebben van een goed aansluitende reorganisatiefaciliteit voor interne transacties en reorganisaties betekent voor de aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsland, aangezien de vermogensconsolidatie een belangrijk voordeel was van de Nederlandse fiscale eenheid.

Het vanwege haar EU-rechtelijke kwetsbaarheid verdwijnen van de vermogensconsolidatie en het niet hebben van een goed aansluitende reorganisatiefaciliteit voor interne transacties en reorganisaties kan zelfstandig beoordeeld de aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsland minder maken. De aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsland wordt echter ook beoordeeld op basis van het andere factoren. Een goede infrastructuur en een goed opgeleide beroepsbevolking zijn - net als het bredere belastingstelsel - ook van belang voor de aantrekkelijkheid van Nederland

⁷ Wet van 24 april 2019 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met enkele spoedreparaties inzake de fiscale eenheid (Wet spoedreparatie fiscale eenheid), Stb. 2019, 175.

⁸ HvJ EU 22 februari 2018 in de gevoegde zaken X BV (C-398/16) en X NV (C-399/16) tegen Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2018:110.

als vestigingsland.

Door middel van een nieuwe extra reorganisatiefaciliteit mag niet opnieuw een EU-rechtelijk risico worden binnengehaald. Het verdient in ieder geval aanbeveling te bekijken in hoeverre via de reeds bestaande reorganisatiefaciliteiten interne transacties en reorganisaties fiscaal verder gefaciliteerd kunnen worden. Hierbij zal ook aandacht moeten worden besteed aan mogelijke knelpunten in de huidige reorganisatiefaciliteiten.

De leden van de fractie van het CDA vragen toe te lichten dat het ontwerpen en invoeren van een nieuwe groepsregeling ongeveer vijf jaar zal duren en dat dit tijdpad optimistisch is, omdat het ontwerpen en invoeren van een goed doordacht en werkend groepsregime een kwestie van jaren is. De leden van de fractie van het CDA vragen wat de voor- en nadelen zijn van een systeem van winst- of verliesoverdracht of een systeem van resultatenpooling. De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet de mening deelt dat de budgettaire impact van een oplossingsrichting van groot belang is voor de haalbaarheid en zo nee, waarom niet.

Het afschaffen van de huidige fiscale eenheid en gelijktijdig implementeren van een nieuwe groepsregeling is een omvangrijke operatie die zeer complex en ingrijpend is voor het bedrijfsleven en voor de Belastingdienst. Vanwege de enorme complexiteit en de grote verwevenheid met vrijwel het gehele systeem van de vennootschapsbelasting is de introductie van een nieuwe concernregeling niet van de ene op de andere dag te realiseren. Het ontwikkelen van een nieuwe concernregeling is uiterst ingewikkeld, mede omdat veel regelingen in de vennootschapsbelasting samenhangen met de huidige fiscale-eenheidsregeling. Een andere complicatie is dat bij het ontwerpen van een nieuwe concernregeling goed gekeken moet worden naar EU-rechtelijke aspecten. Juist de ontwikkelingen op dat vlak zijn elkaar de laatste jaren snel opgevolgd. Ook spelen diverse formeelrechtelijke aspecten een belangrijke rol bij de invoering van een veelomvattende nieuwe concernregeling. Verder zal waarschijnlijk ook overgangsrecht nodig zijn om over te gaan van het huidige fiscale-eenheidsregime naar een nieuwe concernregeling. Zowel de Belastingdienst als het bedrijfsleven zullen hun IT-systemen, waaronder aangifte- en boekhoudprogramma's, moeten aanpassen. De uitvoerbaarheid is daarbij van groot belang. Gedurende het gehele traject moet oog zijn voor de aantrekkelijkheid van het fiscale ondernemingsklimaat voor alle belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting, dus voor zowel het grootbedrijf als het mkb. Bij dit alles zal ook het budgettaire effect onderzocht moeten worden. Bij de uitwerking van een nieuwe groepsregeling zullen de voor- en nadelen van iedere variant zorgvuldig worden bekeken en tegen elkaar worden afgewogen.

De leden van de fractie van de CDA vragen het kabinet een tijdpad te schetsen ten aanzien van het vervolgtraject en vragen welke gedachteswisselingen nog in deze kabinetsperiode worden verwacht. Verder vragen de leden van de fractie van de VVD waarom het kabinet ervoor kiest om wel al een oplossingsrichting aan te reiken, maar hier, al dan niet in wettelijke vorm, zelf niets mee te doen. De leden van de fractie van de VVD vragen voorts of de voorliggende hoofdlijnenbrief vooral moet fungeren als gedachteswisseling op basis waarvan een volgend kabinet beslissingen kan nemen, en zo nee, waarom niet. Ook vragen deze leden zich af of het niet mogelijk is dat een volgend kabinet een hele andere afweging maakt in de voorliggende, of wellicht niet voorliggende, oplossingsrichtingen. De leden van de fractie van de VVD vragen op welke vlakken het kabinet verder in gesprek gaat met het bedrijfsleven, belangenorganisaties en wetenschappers als de keuze voor een nieuw systeem al nagenoeg is gemaakt. De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet bereid is tot het laten uitvoeren van een additionele analyse door onafhankelijke experts voordat verdere besluitvorming plaatsvindt. De vraag is of die experts dan specifiek in kunnen gaan op de haalbaarheid van de vier voorliggende oplossingsrichtingen, zowel in EU-rechtelijke zin als in uitvoerbaarheid. Ook vragen deze leden of de experts een analyse kunnen maken van de fiscale groepsregelingen in andere EU-landen.

De bedoelde hoofdlijnenbrief is opgesteld om te voldoen aan de toezegging van mijn ambtsvoorganger om uw Kamer een hoofdlijnenbrief te sturen met daarin de reactie op de internetconsultatie en een schets van de beoogde toekomstige groepsregeling. Als wordt gekozen voor het afschaffen van de huidige regeling van de fiscale eenheid gevolgd door de introductie van een nieuwe groepsregeling is dat, zoals hiervoor opgemerkt, een omvangrijk, ingrijpend en zeer complex wetgevingstraject dat niet van de ene op de andere dag is te realiseren. Het zal een paar jaar duren (naar schatting minimaal nog vijf jaar) om een goed doordacht en goed werkend groepsregime te ontwerpen en te implementeren. Het kabinet meent dat daarbij zorgvuldigheid

voor snelheid gaat. Gezien de demissionaire status van het kabinet, zullen de verdere voortgang en gedachtewisselingen over het vervolg van de toekomst van de fiscale eenheid aan een volgend kabinet zijn.

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke ervaringen van andere landen het kabinet de nu voorgestelde stappen baseert.

Er is een inventarisatie gemaakt van welke groepsbelastingssystemen in andere landen - met name in de EU-lidstaten en in het Verenigd Koninkrijk - worden toegepast, waarbij mede is gekeken naar ervaringen in andere landen. Ervaringen in andere landen kunnen daarbij nuttige inzichten bieden.

De leden van de fractie van het CDA vragen in hoeverre het kabinet de vereisten voort wil zetten en in hoeverre het ook ruimte ziet om in deze voorwaarden nieuwe keuzes te maken die passen bij de opzet van de nieuwe regeling. Deze leden vragen zich af of het niet logischer is om een nieuwe regeling helemaal opnieuw in te richten met voorwaarden die daarbij passen.

Het kabinet is van mening dat dit niet per definitie logischer. Voor zover kan worden uitgegaan van bestaande regels en begrippen, waarmee decennialang ervaring is opgedaan, geeft dat duidelijkheid, minder onzekerheid, minder procedures, minder kans op mismatches/onvolkomenheden in regelgeving, en wellicht ook een minder complex overgangsregime. Voorkomen moet worden dat het kind met het badwater wordt weggegooid. Dat neemt niet weg dat een helemaal nieuw in te richten regeling met voorwaarden die daarbij passen zeker ook in beeld zou kunnen komen. Die keuze is aan een volgend kabinet.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet ook materiële voorwaarden heeft overwogen in de opzet van een nieuwe groepsregeling zoals in de fiscale eenheid voor de omzetbelasting, waarbij sprake dient te zijn van organisatorische, financiële en economische verwevenheid. Daarnaast vragen de leden van de fractie van D66 of de verplichting van een fiscale eenheid in de omzetbelasting leidt tot een eenvoudigere uitvoering voor de Belastingdienst en of de ervaringen in de btw in overweging zijn genomen bij de afweging de fiscale eenheid wel of niet te verplichten in de vennootschapsbelasting.

Mede gezien het grote verschil van de fiscale-eenheidsregeling in de btw ten opzichte van die in de vennootschapsbelasting, alsmede het verschil in aard van beide belastingen, is niet expliciet gekeken naar de ervaringen in de btw, maar is meer algemeen gekeken naar de effecten c.q. wenselijkheid van het wel of niet verplichten van de toepassing van een fiscale groepsregeling. In de omzetbelasting leidt het voldoen aan de materiële vereisten tot het bestaan van een fiscale eenheid van rechtswege. De fiscale eenheid bestaat derhalve, zonder dat de belastingplichtige daarom verzoekt. Een verplichte toepassing kent enkele voor- en nadelen voor de uitvoering. Indien belastingplichtigen niet onder de nieuwe groepsregeling willen vallen, maar dit regime wel verplicht van toepassing is, dan zal dit naar verwachting ertoe leiden dat bedrijven op zoek gaan naar constructies om naar keuze wel of niet te voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van de groepsregeling in de vennootschapsbelasting. Bij dit laatste kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het al dan niet voldoen aan het bezitsvereiste (zoals bijvoorbeeld het uitgeven of intrekken van aandelen om al dan niet aan het bezitsvereiste te voldoen). Vanuit eenvouds- en handhavingsperspectief en de rechtszekerheid verdienen louter formele voorwaarden de voorkeur.⁹ Hoewel bij de vormgeving van een nieuw groepsregime ook het aspect van materiële versus formele vereisten zal worden overwogen, ligt het voor de hand zoveel mogelijk aan te sluiten bij de formele eisen van het huidige fiscale-eenheidsregime.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoeveel mkb-bedrijven gebruikmaken van het huidige fiscale-eenheidsregime. Van de afgerond 95.000 fiscale eenheden die er begin 2021 zijn, behoort ongeveer 93% tot het mkb.

De leden van de fractie van het CDA vragen welke onderdelen van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) - waaronder de fiscale-eenheidsregeling zoals neergelegd in afdeling 2.9 van de Wet Vpb 1969 - worden verwacht te vervallen met het instellen van een nieuwe groepsregeling en waar deze regelingen kunnen worden aangepast. Voorts vragen deze leden in hoeverre dergelijke artikelen of verwijzingen bij een nieuw regime nog nodig zijn en of

⁹ E.J.W. Heithuis, 50 jaar VPB - Uitgangspunten voor een nieuwe groepsregeling, WFR 2019/189, par. 2.3.

de wet een stuk minder complex wordt. De leden van de fractie van D66 constateren dat de huidige fijnmazige regels van de fiscale eenheid het resultaat zijn van jarenlang ervaring met de toepassing van die regels, en vragen of er kan worden gezocht naar een systematiek waarbij een groot deel van de antimisbruikmaatregelen (een-op-een) kunnen worden overgenomen of dat deze maatregelen mogelijk juist overbodig worden bij een nieuwe systematiek. Ook vragen deze leden of, wanneer wordt gekozen voor een nieuwe groepsregeling waarin veel dezelfde elementen worden opgenomen als bij de oude fiscale-eenheidsregeling, de oude jurisprudentie van die overgenomen elementen dan kan blijven gelden.

Een duidelijk en getrouw beeld kan pas worden gegeven als een definitieve keuze is gemaakt voor (een bepaalde variant van) een nieuwe groepsregeling en is deels ook afhankelijk van te maken vervolgkeuzes met betrekking tot de gekozen variant, zoals het al dan niet introduceren van een nieuwe reorganisatiefaciliteit, aanpassing van de huidige faciliteiten voor fusies en splitsingen, de nadere invulling van de bezitsei, de entiteiten die deel mogen uitmaken van de fiscale groep, etc. In algemene zin kan het volgende worden opgemerkt. Bij een nieuwe groepsregeling zal de huidige toerekening van de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij (de fiscale vermogensconsolidatie) vanwege haar EU-rechtelijke kwetsbaarheid niet meer terugkeren, waardoor onderlinge transacties binnen de groep zichtbaar zullen worden voor fiscale doeleinden. Indien gekozen wordt voor een regeling van verlies- of winstoverdracht of een systeem van resultatenpooling, dan zal ieder tot de fiscale groep behorend lichaam zelfstandig de fiscale winst respectievelijk het belastbare bedrag moeten berekenen ('stand alone'-benadering), waarna vervolgens de resultaten van de groepslichamen met elkaar kunnen worden verrekend. Door de combinatie van deze beide factoren kunnen naar verwachting diverse complexe regels in het huidige fiscale-eenheidsregime vervallen dan wel aanzienlijk eenvoudiger worden in de toepassing. Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld het vervallen van diverse complexe winstsplitsingsregels die nu gelden voor onder andere de (verticale) verliesverrekening, de verrekening van latente liquidatieverliezen, de verrekening van voortgewentelde saldi aan renten in het kader van de earningsstrippingmaatregel, en de samenloop van de fiscale eenheid met de kwijtscheldingswinstvrijstelling. Verder kan ook worden gedacht aan het vervallen van de ingewikkelde regels bij respectievelijk het meegeven van verliezen bij ontvoeging van een dochtermaatschappij en de antimisbruikmaatregel inzake de omzetting van belaste vermogenswinsten in onbelaste vermogenswinsten door middel van een fiscale eenheid (artikel 15ai Wet Vpb 1969). Daarnaast zal naar verwachting de toepassing van een aantal regelingen ook een stuk eenvoudiger worden in de uitvoering. Te denken valt aan onder andere de regeling om handel in verlieslichamen tegen te gaan (omdat bijvoorbeeld het verlies van de fiscale groep niet meer toegerekend hoeft te worden aan diverse groepsmaatschappijen), de voorkoming van dubbele belasting en de berekening daarvan, de verrekening van diverse voortgewentelde aanspraken, zoals deelnemingsverrekening, verrekening bij voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam e.d. Verder zou gekeken kunnen worden of verdere vereenvoudiging mogelijk is, bijvoorbeeld door het laten vervallen van de regeling die een fiscale eenheid tussen coöperaties mogelijk maakt e.d. In een nieuwe groepsregeling zullen antimisbruik- en waarderingsvoorschriften moeten worden opgenomen die dubbele verliesverrekening moeten voorkomen (afgewaardeerde vorderingen, liquidatieverliezen, opgeofferd bedrag bij ontvoeging e.d.). In een nieuwe groepsregeling, waarin de huidige fiscale-eenheidsregeling als vertrekpunt wordt genomen, kunnen de huidige voorschriften, al dan niet licht aangepast, blijven bestaan. Of de jurisprudentie die onder de huidige fiscale-eenheidsregeling is geweest deels kan blijven gelden, zal afhangen van de definitieve keuze voor en de uiteindelijke invulling van een nieuwe groepsregeling en zal te zijner tijd ook per aspect van de nieuwe regeling bekeken moeten worden.

De leden van de fractie van het CDA vragen of andere landen in hun groepsregelingen ook rechtsvormen toelaten die niet tot de Nederlandse fiscale eenheid worden toegelaten en waarom dit in een Nederlandse regeling wel of niet opportuun zou zijn.

Ieder land kent eigen rechtsvormen met eigen kenmerken in het nationale systeem. Sommige van die rechtsvormen zullen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met bestaande Nederlandse rechtsvormen, maar het kan ook voorkomen dat een bepaalde rechtsvorm uit een ander land helemaal niet voorkomt in Nederland. Bij de vormgeving van een nieuwe groepsregeling zal ook aandacht kunnen worden besteed aan de vraag of het continueren van de huidige lijn op dit punt nog opportuun is, waarbij ook naar groepsregelingen in andere landen kan worden gekeken. Hierbij staat wel steeds voorop dat een nieuwe groepsregeling beter uitvoerbaar moet zijn dan de huidige

regeling.

De leden van de fractie van het CDA vragen toe te lichten hoe coöperaties worden gebruikt voor ongewenste tax planning.

De structuren waarbij coöperaties worden gebruikt om belasting te ontwijken worden inmiddels aangepakt door middel van recente maatregelen in de dividendbelasting inzake de regeling voor houdstercoöperaties en de hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het kabinet het bezitspercentage beoordeelt in het licht van andere Europese groepsregelingen, waarbij bijvoorbeeld België en Zweden een percentage van 90% aanhouden, Duitsland een percentage van 50% en Ierland, Spanje en het Verenigd Koninkrijk van 75%. Daarbij vragen deze leden wat de voor- en nadelen van een lager percentage zouden zijn. De leden van de fractie van het CDA vragen verder wat een lager percentage in een nieuwe groepsregeling kan bijdragen aan de concurrentiepositie van Nederland ten opzichte van andere Europese landen, mede in het licht van andere voorgenomen fiscale maatregelen die de mogelijkheden voor (grensoverschrijdende) ondernemers in Nederland beperken.

De gedachte is om in een nieuwe groepsregeling aan te sluiten bij de huidige voor de fiscale eenheid geldende bezitseisen, waaronder het huidige bezitspercentage van ten minste 95%. Bij een lager bezitspercentage zal de nieuwe groepsregeling snel bewerkelijker en complexer worden, minder goed uitvoerbaar zijn en leiden tot hogere administratieve lasten. Bovendien heeft een lager bezitspercentage ook een budgettaire effect. In principe kan een lager bezitspercentage met daarbij grotere verliesverrekeningsmogelijkheden door bedrijven aantrekkelijker worden bevonden. Hierbij geldt echter wel dat een nieuwe groepsregeling in zijn totaliteit dient te worden gezien.

De leden van de fractie van het CDA vragen te reageren op de stelling die door professor E.J.W. Heithuis in de literatuur¹⁰ wordt ingenomen dat met een lager bezitspercentage in een nieuwe regeling minder druk komt te liggen op de liquidatieverliesregeling en de handel in verlieslichamen wanneer verliezen en winsten tussen lichamen ook bij een lager percentage gemakkelijker kunnen worden verrekend, en dat dit een enorme vereenvoudiging van de Wet Vpb 1969 zou inhouden. De liquidatieverliesregeling en de regeling die de handel in verlieslichamen tegengaat blijven (ook in geval van een lager bezitspercentage) nodig om EU-rechtelijke redenen (voor zover het de liquidatieverliesregeling betreft) en om ongewenst gebruik te voorkomen. Er lijkt geen sprake te zijn van een omvangrijke vereenvoudiging van de Wet Vpb 1969, zeker niet omdat een lager bezitspercentage met daarbij grotere verliesverrekeningsmogelijkheden normaliter de wet en ook de uitvoering bewerkelijker en complexer maakt.

De leden van de fractie van D66 vragen of de beperking van de liquidatieverliesregeling naar verwachting leidt tot meer vennootschappen die in een fiscale eenheid worden gevoegd. Naar verwachting heeft de aanpassing van de liquidatieverliesregeling nauwelijks invloed op het aantal vennootschappen dat in een fiscale eenheid wordt gevoegd.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het kabinet de risico's ziet ten aanzien van de earningsstrippingbepaling van artikel 15b Wet Vpb 1969 op de fiscale eenheid en het niet toepassen van verrekenprijnsregels op transacties binnen fiscale eenheid, zoals benoemd in de literatuur. Met betrekking tot de toepassing van de earningsstrippingmaatregel op fiscale-eenheidsniveau en het niet toepassen van verrekenprijnsregels op transacties binnen fiscale eenheid worden in de literatuur potentiële EU-rechtelijke risico's gesignaleerd die met de spoedreparatiemaatregelen niet zijn weggenomen.¹¹ Overigens geldt hierbij dat de opvattingen in de literatuur sterk uiteenlopen en dat er zowel voorstanders als tegenstanders zijn.

Het kabinet merkt op dat de invoering van de earningsstrippingmaatregel voortvloeit uit een Europeesrechtelijke verplichting die onderdeel is van de zogenoemde Anti-Tax Avoidance Richtlijn (ATAD1). Het toepassen van de earningsstrippingmaatregel op het niveau van de fiscale eenheid is naar de mening van het kabinet verenigbaar met het EU-recht.

Voor wat betreft het risico van het niet toepassen van verrekenprijnsregels op transacties binnen fiscale eenheid is op dit moment niet helemaal duidelijk of dit werkelijk een EU-rechtelijke risico is

¹⁰ E.J.W. Heithuis, 50 jaar VPB - Uitgangspunten voor een nieuwe groepsregeling, WFR 2019/189.

¹¹ Zie voetnoot 6.

en, zo ja, op welke wijze dit risico moet worden gewogen. Op basis van de zaak X-Holding en de conclusie van advocaat-generaal Kokott in die zaak vindt het kabinet het verdedigbaar om ervan uit te gaan dat dit element is meegewogen door het HvJ EU toen in het arrest X-Holding geoordeeld werd dat de vrijheid van vestiging zich er niet tegen verzet dat de fiscale eenheid niet werd toegestaan met een niet-ingezeten dochtervennootschap.¹²

De leden van de fractie van D66 vragen naar de verschillende zakelijke redenen voor ondernemingen om activiteiten binnen één land in meerdere vennootschappen op te knippen. Daar kunnen heel diverse zakelijke redenen voor zijn, zoals juridische, personeelgerelateerde (pensioen- en arbeidsrechtelijk, cao-/branchegerelateerd), financieringstechnische, risicogerelateerde, economische, bedrijfstechnische, organisatorische, management-/aansturinggerelateerde, strategische (bijvoorbeeld beveiliging tegen overname of voorbereiden op overname, samenwerking met anderen c.q. participatie door anderen/investeerders) en ook fiscale redenen. Hierbij kan er ook gedacht worden aan juridische aansprakelijkheid, scheiding juridische eigendom en exploitatie, bancaire eisen, vergunning-/octrooirechtelijke eisen, indeling in bedrijfsdivisies, herstructurering, bedrijfsopvolging, eisen toezichthouders etc.

2. Algemene vergelijking en inhoud groepsregelingen

De leden van de fractie van het CDA vragen of er naast de resultatenconsolidatie nog andere bijzondere elementen in de vergeleken groepsregelingen zitten en wat de belangrijkste elementen zijn waarop deze groepsregelingen variëren.

Een systeem van verlies-of winstoverdracht en resultaatpooling hebben als gemeenschappelijke kenmerk dat de fiscale winst respectievelijk het belastbare bedrag per lichaam zelfstandig wordt bepaald, waarna vervolgens de resultaten van de groepslichamen met elkaar kunnen worden verrekend. Het belangrijkste verschil tussen een resultaatpoolingsysteem enerzijds en een verlies-of winstoverdrachtsysteem anderzijds is gelegen in de techniek waarlangs de resultaten van de groepsmaatschappijen met elkaar verrekend worden. Hoewel de systemen in de EU-landen verschillende bijzondere elementen hebben, zijn er gemeenschappelijke elementen zoals dat ieder regime aansluit bij een definitie van een fiscale groep, al dan niet verschillend in bijvoorbeeld de bezitspercentages waaraan voldaan moet zijn. Aangezien groepsregelingen unilateraal recht vormen, verschillen zij in hun vormgeving ten aanzien van de vereisten voor toepassing van een dergelijk regime.

De leden van de fractie van het CDA vragen met welke planningsmogelijkheden EU-landen, die met een systeem van verlies- of winstoverdracht of een systeem van resultatenpooling werken, te maken hebben en hoe die landen daarop reageren.

Het kabinet heeft beperkt inzicht in de mate van planning in andere EU-landen die voortkomt uit het bestaan van lokale groepsregelingen. Wel is bekend dat ook (voormalige) EU-lidstaten die een systeem van winst- of verliesoverdracht of resultatenpooling kennen zich geconfronteerd zien met vragen over de EU-rechtelijke houdbaarheid van bepaalde elementen van dergelijke systemen. Voorbeelden hiervan zijn het resultaatpoolingsysteem van Frankrijk, het verliesoverdrachtsysteem van het Verenigd Koninkrijk en de systemen van winstoverdracht in Zweden en Noorwegen. Uiteraard zal hier naar gekeken moeten worden bij de te maken keuzes voor een juridisch bestendig systeem.

De leden van de fractie van het CDA vragen welke van de opties (winstoverdracht, verliesoverdracht of resultatenpooling) het gemakkelijkst in te passen is in de Nederlandse Wet Vpb 1969.

Met betrekking tot deze opties zijn er binnen elke optie veel modaliteiten mogelijk, zodat de inpasbaarheid in de Nederlandse vennootschapsbelasting meer afhankelijk is van de keuzes van die modaliteiten dan van de basisopties op zichzelf.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het bij een systeem van winstoverdracht wel mogelijk kan zijn meer winst over te dragen dan sprake is van verlies bij de andere entiteit, dit in tegenstelling tot een systeem van verliesoverdracht waarbij het niet mogelijk zal zijn meer verlies

¹² Conclusie A-G van 19 november 2009, zaak C-337/08, X Holding, ECLI:EU:C:2009:721 en arrest van het HvJ EU van 25 februari 2010, zaak c-337/08, X-holding, ECLI:EU:C:2010:89.

over te dragen dan er bij de andere entiteit winst is.

Zowel een regeling van verliesoverdracht als een regeling van winstoverdracht komt erop neer dat een kwalificerend groepslichaam eerst zelfstandig de fiscale bepalingen toepast, het belastbare bedrag bepaalt, en vervolgens zijn verlies respectievelijk winst onder voorwaarden kan overdragen aan een ander kwalificerend groepslichaam met winst respectievelijk verlies. In een systeem van winstoverdracht, indien daarvoor zou worden gekozen, zal in een jaar normaliter niet meer winst kunnen worden overgedragen dan het verlies dat het andere kwalificerende groepslichaam (aan wie winst wordt overgedragen) in dat jaar heeft geleden. Hiermee is de behandeling hetzelfde als in een systeem van verliesoverdracht waarbij het niet mogelijk zal zijn om in een jaar meer verlies over te dragen dan de winst dat het andere kwalificerende groepslichaam (aan wie het verlies wordt overgedragen) in dat jaar heeft behaald. In wezen is het een logische keerzijde van dezelfde medaille. Een dergelijke maximering van het overdraagbare bedrag maakt een nieuwe groepsregeling bovendien uitvoeringstechnisch eenvoudiger en ook minder gevoelig voor misbruik. Ingeval het zou worden toegestaan dat meer winst zou kunnen worden overgedragen dan het verlies dat het andere kwalificerende groepslichaam (aan wie winst wordt overgedragen) in dat jaar heeft geleden, zou dit mogelijk tot tax planning kunnen leiden, om bijvoorbeeld creditmogelijkheden in het buitenland te optimaliseren.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het mogelijk is om winsten van de ene entiteit met in het verleden geleden verliezen van een andere entiteit te verrekenen.

Deze vraag wordt ontkennend beantwoord. Zoals omschreven in paragraaf 6.1. van de hoofdlijnenbrief geeft het kabinet de bij een nieuwe groepsregeling de voorkeur aan een systeem waarbij in het verleden geleden verliezen van een entiteit alleen verrekend worden met winsten die door diezelfde entiteit in latere jaren worden behaald. Vervolgens is het de bedoeling dat een verlies van een groepslichaam uitsluitend in het jaar waarin het verlies is ontstaan kan worden verrekend met de winst van één of meer groepslichamen uit datzelfde jaar.

De leden van de fractie van het CDA vragen, aan de hand van een voorbeeld, of hun begrip van de volgorde van de verliesverrekening binnen een systeem van verliesoverdracht correct is, en zo ja, waarom horizontale verrekening met oudere verliezen in de groep niet wordt toegestaan. Het kabinet kan bevestigen dat het begrip van de leden inzake de volgorde van verrekening alsmede de partijen die de verliezen kunnen benutten correct is. De reden hiervoor is dat een dergelijke volgorde inherent is aan de keuze om per belastingplichtige het belastbare bedrag te berekenen. Bij deze volgorde van verliesverrekening worden de oude compensabele verliezen van een groepslichaam altijd zo veel als mogelijk als eerste verrekend.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan bevestigen dat bij een systeem van winstoverdracht - net als bij een verliesoverdrachtregeling - iedere entiteit een eigen fiscale winst- en verliesberekening maakt en een aangifte indient.

Het kabinet kan bevestigen dat dit het geval is (zij het dat het in theorie denkbaar is dat een groepshoofd de groepsaangifte verzorgt waarin de stand alone-opstellingen van de verschillende groepslichamen zitten).

De leden van de fractie van D66 vragen wat het totaal aantal bedrijven meer is dat nu zelfstandig het belastbaar bedrag vast moet stellen. Begin 2021 zijn er afgerond 95.000 fiscale eenheden, waarin 175.000 dochtermaatschappijen zijn gevoegd. Deze 175.000 dochtermaatschappijen zouden onder zowel de optie van resultatenpooling (tenzij daarbij wordt gekozen voor een verzamelaangifte op het niveau van het groepshoofd) als de optie van een systeem van verliesoverdracht zelfstandig hun belastbaar bedrag moeten bepalen, waar ze dat eerst niet deden.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de winst- of verliesoverdracht er formeel uitziet, of deze op basis van een apart verzoek wordt overgedragen, en of de nieuwe verliespositie dan wederom per bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld. Ook zijn deze leden benieuwd naar de opties voor aanpassingen in het formele rechtskader ten aanzien van overdracht van verliezen en resultatenpooling en vragen zij of het kabinet kan aangeven welke opties in het formele rechtskader andere Europese landen hiervoor in hun groepsregelingen hebben.

Bij de mogelijke invoering van een nieuwe groepsregeling zal er een definitieve keuze moeten worden gemaakt voor een bepaalde variant van een nieuwe groepsregeling en vervolgens zullen

ook in de uitwerking nog diverse fundamentele keuzes gemaakt moeten worden. Waar nodig zal mogelijk nog aanvullend onderzoek moeten worden verricht, bijvoorbeeld naar het formele rechtskader in buitenlandse groepsregelingen. Hierbij geldt wel als uitgangspunt dat de nieuwe groepsregeling beter uitvoerbaar moet zijn ten opzichte van de huidige fiscale-eenheidsregeling. In deze fase is het derhalve niet mogelijk om duidelijkheid te geven over de exacte invulling van de verschillende formeelrechtelijke aspecten waarnaar de betreffende leden verwijzen. In ieder geval zal bij de nadere uitwerking van de formeelrechtelijke aspecten zowel de rechtsbescherming als de uitvoerbaarheid (voor de praktijk en voor de Belastingdienst) een belangrijke rol spelen.

In het kader van het voorstel van het kabinet om, indien wordt gekozen voor een nieuwe groepsregeling, alle bepalingen in de Wet Vpb 1969 consequent op stand-alone basis toe te passen om geen inbreuk te maken op het EU-recht vragen de leden van de fractie van het CDA hoe verstandig het is zeer rigide met een nieuwe regeling om te gaan om deze eenvoudig te houden, terwijl dat afdoet aan de materiële werkelijkheid waarbij bijvoorbeeld de innovatieve activiteiten binnen de groep in een andere entiteit zitten dan het IP. De leden van de fractie van het CDA vragen hoe ten aanzien van de groepsregeling wordt omgegaan met de materiële werkelijkheid dat bijvoorbeeld het bezit van het intellectueel eigendom (IP) in een andere entiteit zit dan de innovatieve activiteiten.

Bij een nieuwe groepsregeling is het uitgangspunt een stand-alone toepassing van alle regelingen van de Wet Vpb 1969. Dit is ingegeven door de wens om een robuuste en juridisch toekomstbestendige regeling vorm te geven, aangezien zonder stand-alone toepassing het systeem potentieel kwetsbaar is vanuit EU-rechtelijk oogpunt.

Indien wordt gekozen om bepalingen in de Wet Vpb 1969 consequent op stand-alone basis toe te passen teneinde geen inbreuk te maken op het EU-recht, zal ook bezien moeten worden wat daarvan de consequenties zijn en of bijvoorbeeld de betrokken regeling kan worden aangepast (zonder inbreuk te maken op het EU-recht) om de effectiviteit weer op het gewenste niveau te krijgen.

De leden van de fractie van D66 vragen welk van de voorgestelde opties A, C of D EU-rechtelijk het meest bestendig is, alsmede waarom de voorkeur uitgaat naar A, als optie A niet het meest EU-rechtelijk bestendig zou zijn.

De vier oplossingsrichtingen die in de hoofdlijnenbrief genoemd worden zijn:

A) continueren huidige fiscale eenheid, inclusief de bestaande spoedreparatiemaatregelen en indien nodig uitbreiden reparatiemaatregelen;

B) het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid;

C) een verlies- of winstoverdrachtregeling (inclusief resultatenpooling); en

D) een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling.

Welke van de hiervoor geschetste voorgestelde opties A, C of D EU-rechtelijk het meest bestendig is, is met name afhankelijk van de uiteindelijke uitwerking van deze opties. Bij de uiteindelijke vormgeving moet (als randvoorwaarde) rekening worden gehouden met de EU-rechtelijke houdbaarheid. Zo kan bijvoorbeeld door de introductie van een nieuwe extra reorganisatiefaciliteit via een andere weg mogelijk opnieuw een EU-rechtelijk risico worden binnengehaald.

In algemene zin is optie C - een nieuw systeem van verlies-of winstoverdracht of resultaatpooling - EU-rechtelijk het meest bestendig, omdat deze optie in beginsel slechts één enkel fiscaal voordeel verschaft en over dit voordeel de meeste jurisprudentie beschikbaar is die op dit punt ook duidelijk is. Echter bij iedere faciliteit die wordt toegevoegd aan optie C zal zich telkens weer een EU-risico kunnen voordoen. Het introduceren van een geheel nieuwe groepsregeling brengt voor het bedrijfsleven, in ieder geval in de overgangsfase, extra administratieve lasten met zich mee, alsmede de noodzaak om de hele bedrijfsstructuur en de financiering van alle onderdelen daarvan opnieuw te bezien. Dit nadeel moet worden afgewogen tegen de nadelen van het voortduren van EU-rechtelijke en budgettaire risico's alsmede de rompslomp die wordt veroorzaakt door het moeten toepassen van bepalingen op stand-alone basis wanneer het EU-risico in combinatie met het budgettaire risico te groot is, of wanneer dit risico zich realiseert door een rechterlijke uitspraak. Als uiteindelijk zou worden gekozen voor optie A, moeten de aanvullende maatregelen er voor zorgen dat aan de randvoorwaarde van EU-rechtelijke bestendigheid wordt voldaan.

De leden van de fractie van D66 vragen waarom nog steeds geen inzicht bestaat in de EU-rechtelijke bestendigheid per optie en vragen of een kwalitatieve weging kan worden gegeven van

de bestendigheid van de verschillende opties. De leden van de fractie van het CDA vragen of de houdbaarheid van het toestaan van bepaalde uitzonderingen op voorhand op EU-niveau kan worden afgestemd. De leden van de fractie van de VVD vragen waarom het kabinet niet op voorhand voor toetsing van de voorliggende maatregelen aan EU-wetgeving zorgt, zodat vooraf duidelijk is of een oplossingsrichting juridisch gezien kan en of dit moet worden gezien als een haalbare of een onhaalbare oplossingsrichting.

Anders dan bij staatssteun bestaat er in het Verdrag betreffende de werking van de EU (VWEU) geen mechanisme om op voorhand zekerheid te krijgen over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met de bepalingen inzake vrij verkeer van werknemers, vrijheid van vestiging, vrij verkeer van diensten of vrij verkeer van kapitaal. Weliswaar is de Europese Commissie de "hoeder van het verdrag", maar dit resulteert enkel in de bevoegdheid voor de Europese Commissie om inbreukprocedures tegen lidstaten aan te spannen. Enkel het HvJ EU kan, naar aanleiding van een inbreukprocedure of een prejudiciële vraag van een nationale rechter, een bindende uitleg geven van het VWEU. Voor zover de Europese Commissie al bereid zou zijn zich op voorhand uit te laten over nationale wetgeving die in voorbereiding is – hiertoe voorziet het VWEU dus niet in een mechanisme – dan nog zou het HvJ EU daar op geen enkele manier aan gebonden zijn als vervolgens een nationale rechter in een belastingzaak prejudiciële vragen stelt. Bij de voorbereiding van wetgeving wordt zo veel mogelijk getracht een goede inschatting te maken van de EU-rechtelijke houdbaarheid. Het is veelal wel mogelijk om een inschatting te maken van de vraag of er sprake is van een beperking van één van de verdragsvrijheden; het is echter lastiger om te beoordelen of het HvJ EU vervolgens al dan niet van oordeel zal zijn of deze beperking gerechtvaardigd is door dwingende redenen van algemeen belang. De rechtvaardigingsgronden "dwingende redenen van algemeen belang" zijn door het HvJ EU zelf ontwikkeld. Bij de ontwikkeling van deze jurisprudentie kan een rol spelen in hoeverre meerdere lidstaten in een procedure zullen aangeven dat zij van mening zijn dat bepaalde factoren een dwingende reden van algemeen belang opleveren. Ook de mate waarin ontwikkelingen binnen de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) op het terrein van de verdeling van heffingsbevoegdheden, de bestrijding van belastingontwijking en het uithollen van de belastinggrondslag en het verplaatsen van winsten hun invloed zullen hebben op de jurisprudentie van het HvJ EU inzake de dwingende redenen van algemeen belang is niet altijd goed op voorhand in te schatten. Ook daar speelt weer een rol in hoeverre de lidstaten daarin gezamenlijk een standpunt kunnen innemen bij procedures bij het HvJ EU. Bedacht moet worden dat het VWEU de verdragsvrijheden expliciet formuleert, en dat het HvJ EU dus met goede argumenten overtuigd zal moeten worden om te komen tot een inperking van deze verdragsvrijheden waar alle Verdragspartijen eerder mee hebben ingestemd. Welke van de voorgestelde opties EU-rechtelijk het meest bestendig is, is – zoals aangegeven – met name afhankelijk van de uiteindelijke uitwerking van deze opties.

In algemene zin is van de vier in de hoofdlijnenbrief genoemde opties, optie B (het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid) het meest EU-bestendig, aangezien daarbij geen enkel fiscaal groepsvoordeel wordt gegeven. Daarna is optie C (het vervangen van de huidige regeling door een nieuwe regeling van verlies- of winstoverdracht) in algemene zin EU-rechtelijk het meest bestendig, omdat deze optie in beginsel slechts één enkel fiscaal voordeel verschaft en over dit voordeel de meeste jurisprudentie beschikbaar is. Echter, bij iedere faciliteit die wordt toegevoegd aan optie C (maar dat geldt ook voor de andere opties) zal zich telkens weer een EU-risico kunnen voordoen.

De leden van de fractie van D66 vragen of de aanpassing van de formeelrechtelijke aspecten van het vaststellen van verliezen bij een regeling met verliesoverdracht nog moet worden aangepast, nu er spoedig onbeperkte voorwaartse verliesverrekening mogelijk is. Per 1 januari 2022 gaan nieuwe regels voor de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting gelden en zullen onder meer verliezen onbeperkt voorwaarts verrekenbaar zijn (met inachtneming van de beperking tot 50% van de belastbare winst en de franchise van € 1 miljoen). Deze wetwijziging neemt echter niet weg dat bij de introductie van een nieuwe groepsregeling in de vennootschapsbelasting hoogstwaarschijnlijk nog steeds aanpassingen nodig zullen zijn in het formele rechtskader en in de invordering, waarbij een en ander ook zal afhangen van de gekozen variant en nadere uitwerking van de nieuwe groepsregeling.

3. Huidig regime met spoedreparatiemaatregelen continueren

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet ook de optie heeft onderzocht om de

¹³ De huidige regeling van de fiscale eenheid is binnen de Europese Unie uniek omdat ze uitgaat van een vergaande vorm van fiscale consolidatie, waarbij voor de vennootschapsbelasting de werkzaamheden en het vermogen van een dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij (behoudens voor de toepassing van een aantal bepalingen) en onderlinge verhoudingen en transacties volledig worden geneutraliseerd.

¹⁴ Zie onderdeel 5.1.2 van de hoofdlijnenbrief.