



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 13 november 2015

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs op de Wet aanpassing fiscale eenheid (34 323)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna ‘de Orde’) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met enkele aanpassingen inzake de fiscale eenheid (Wet aanpassing fiscale eenheid), (34 323). Deze wetsvoorstellen geven de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal opmerkingen.

Opmerkingen van beleidsmatige aard en opmerkingen die oproepen tot heroverweging of substantiële wijziging zijn als speerpunten kort weergegeven onder A.

Verder heeft de Orde op een aantal punten kritiek of wezenlijke opmerkingen. Deze technische kernpunten zijn hierna onder B. samengevat.

Voor het volledige commentaar verwijst de Orde naar de bijlage bij deze brief.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.

1

A. Speerpunten

Conceptuele keuze betreffende aanpassingen regime

1. De Orde kan zich vinden in de keuze om het fiscale-eenheidsregime zoveel mogelijk ongewijzigd te houden. Graag zou de Orde wel toegelicht zien waarom niet is gekozen voor het openstellen van de fiscale eenheid voor in de EU/EER gevestigde lichamen, met – om verliesimport tegen te gaan – eliminatie van het object van die lichamen. Dit zou de regelgeving in lijn brengen met de Papillon jurisprudentie van het Hof van Justitie EG (hierna ‘HvJ’), maar tegelijkertijd ook eventuele strijdigheid van het regime met de arresten Groupe Steria en Finanzamt Linz van dat Hof wegnemen. Meer in het algemeen zou de Orde graag een nadere toelichting op de gemaakte conceptuele keuze zien.
2. De Orde ziet geen zwaarwichtige reden om de aanpassing van het fiscale-eenheidsregime te beperken tot in de EU/EER gevestigde lichamen en geeft dan ook in overweging de regeling uit te breiden tot derde-landen (waarmee een belastingverdrag van toepassing is waarin een discriminatieverbod is opgenomen en een adequate regeling tot uitwisseling van inlichtingen van toepassing is). Hoewel het EU-recht hier niet toe noopt, ziet de Orde hier geen overwegende bezwaren tegen, terwijl wel een positief effect op het investeringsklimaat verwacht kan worden.

Op onderdelen nog steeds strijdigheid met EU-recht

3. De Orde vraagt zich af of het thans ingediende wetsvoorstel op alle punten de toets van het EU-recht kan doorstaan. De eerste strijdigheid met het EU-recht betreft naar de mening van de Orde het aanwijzen van een van de zustermaatschappijen als moedermaatschappij van een zuster-fiscale eenheid zonder dat op die keuze kan worden teruggekomen. Het gevolg is namelijk dat bij het verbreken van de fiscale eenheid ten aanzien van de betreffende zustermaatschappij, de gehele fiscale eenheid uit elkaar valt met alle negatieve gevolgen van dien (zoals de toepassing van artikel 15ai Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna ‘Wet vpb 1969’) of de beperking ten aanzien van de verliesverrekening bij een aansluitende fiscale eenheid tussen de overblijvende zustermaatschappijen). Dit nadeel zou zich niet hebben voorgedaan als de topmaatschappij in Nederland zou zijn gevestigd en daarom moedermaatschappij van een ‘traditionele’ fiscale eenheid zou zijn geweest. Als sprake was geweest van een dergelijke traditionele fiscale eenheid, waarbij de fiscale eenheid ten aanzien van een van de dochtermaatschappijen zou worden verbroken, zou dit niet tot een uiteenvallen van de gehele fiscale eenheid hebben geleid.
4. De tweede strijdigheid met het EU-recht die de Orde meent te constateren betreft de eis in artikel 15 lid 5 onderdeel b Wet vpb 1969. Deze eis, die zowel geldt voor topmaatschappijen als voor tussenmaatschappijen houdt in dat het betreffende lichaam in de staat van vestiging, zonder keuzemogelijkheid en zonder ervan te zijn vrijgesteld, is onderworpen aan een belasting naar de winst. De Orde meent dat deze eis niet kan worden gesteld, omdat slechts relevant is of het betreffende lichaam, ware het in Nederland gevestigd, als moedermaatschappij of dochtermaatschappij deel had kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. Bij die vergelijkbaarheidsanalyse speelt de heffing in de staat van vestiging geen rol.

5. De Orde vraagt zich af in hoeverre de aanscherping van de bezitseis voor situaties waarin het bezit in de dochtermaatschappij wordt aangehouden via een transparante entiteit met rechtspersoonlijkheid strijdigheid oplevert met EU-recht. Binnenlandse transparante entiteiten, zoals een CV of VOF, hebben geen rechtspersoonlijkheid en staan derhalve niet aan de vorming van een fiscale eenheid in de weg, waardoor deze aanscherping effectief alleen ziet op (bepaalde) buitenlandse transparante samenwerkingsverbanden.

Inwerkingtreding wetsvoorstel

6. Artikel V van het wetsvoorstel bepaalt dat de wijzigingen in werking treden met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de wetswijziging wordt geplaatst. Dit betekent dat het wetsvoorstel onmiddellijke werking heeft. Dit houdt naar de mening van de Orde in dat de nieuwe regels van toepassing zijn op beschikkingen die na de inwerkingtreding zijn afgegeven en niet op beschikkingen die zijn afgegeven onder het Besluit van 16 december 2014. Een andere uitleg zou immers niet stroken met het overgangsrecht waarin bij de herziening van het fiscale regime in 2003 was voorzien. De Orde wijst in dit verband ook op het recente arrest over de informatiebeschikking, Hoge Raad 2 oktober 2015.¹ De Orde vraagt of de staatssecretaris het voorgaande kan bevestigen.
7. In het verlengde daarvan mist de Orde bepalingen in het wetsvoorstel die regelen hoe moet worden omgegaan met ‘Papillon’- en zuster-fiscale eenheden die tot stand zijn gekomen vóór de inwerkingtreding van de wet en waarin zich bijvoorbeeld al een vorm van dubbele verliesneming heeft voorgedaan die met het wetsvoorstel wordt tegengegaan.

B. Technische kernpunten

Samenloop met deelnemingsvrijstelling

1. De Orde vraagt een nadere toelichting op de anti-dubbeltellingsbepaling in artikel 131 lid 4 Wet vpb 1969. Het is de Orde niet duidelijk tegen welke dubbeltelling deze bepaling zich richt: is de bestreden dubbeltelling dat de deelneming in de tussenmaatschappij op de balans van de moedermaatschappij komt, of is de bestreden dubbeltelling dat het eigen vermogen van de dochtermaatschappij (welke wordt gehouden door de tussenmaatschappij) op de balans van de moedermaatschappij komt. Het komt de Orde voor dat het voorstel op twee gedachten hinkt (onderdeel a sluit aan bij het elimineren van het eigen vermogen van de dochtermaatschappij, terwijl bij de beperking in onderdeel b meer wordt aangesloten bij de waarde van de deelneming in de tussenmaatschappij op de balans van de moedermaatschappij). De Orde vraagt om deze bepaling toe te lichten met enkele voorbeelden.
2. De Orde merkt op dat geen regeling is opgenomen die dubbele verliesneming en dubbele winstneming tegengaat bij tussenmaatschappijen die een niet kwalificerende beleggingsdeelneming zijn. De Orde vraagt zich af in hoeverre dit een bewuste keuze is.

¹ NTFR 2015/2709

Algemene maatregel van bestuur

3. Uit de memorie van toelichting blijkt dat het Besluit fiscale eenheid 2003 zal worden aangepast. De Orde vraagt of een conceptversie van het nieuwe besluit tijdig beschikbaar kan komen, zodat die deel kan uitmaken van de parlementaire beraadslaging.

De Orde suggereert de Staatssecretaris om een reactie op de hiervoor en in de bijlage aangegeven punten te verzoeken.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,



mr. M.V. Lambooy
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs bij het wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met enkele aanpassingen inzake de fiscale eenheid (Wet aanpassing fiscale eenheid), (34 323)

Artikelen 7, vierde lid; 10a; 13; 13d; 13e; 13l; 15; 15ac; 15ag; 15ah; 15a Wet vpb 1969

Artikelen 24, eerste lid; 39 IW 1990

Artikel 37a, tweede lid WMR 1994

Algemeen

1. De Orde kan zich vinden in de keuze om het fiscale-eenheidsregime zoveel mogelijk ongewijzigd te houden. Toch zou ook een andere conceptuele benadering denkbaar zijn, namelijk één, waarbij de in de EU/EER gevestigde lichamen worden meegevoegd in de fiscale eenheid en vervolgens uit het object van heffing de buitenlandse winst wordt geëlimineerd, waarover Nederland op grond van haar nationale wet dan wel belastingverdragen niet bevoegd is te heffen. Graag zou de Orde toegelicht zien waarom niet is gekozen voor deze variant van het openstellen van de fiscale eenheid voor in de EU/EER gevestigde lichamen, met – om verliesimport tegen te gaan – eliminatie van het object van die lichamen. Dit zou de regelgeving meer in lijn brengen met het huidige concept van de ‘ononderbroken keten’-gedachte en de Papillon jurisprudentie van het Hof van Justitie EG (hierna ‘HvJ’), maar tegelijkertijd ook eventuele strijdigheid van het regime met de arresten Groupe Steria en Finanzamt Linz wegnemen.

2. De Orde ziet geen zwaarwichtige reden om de aanpassing van het fiscale-eenheidsregime te beperken tot in de EU/EER gevestigde lichamen en verzoekt dan ook de regeling uit te breiden tot derde-landen (waarmee een belastingverdrag van toepassing is waarin een discriminatieverbod is opgenomen en een adequate regeling tot uitwisseling van inlichtingen van toepassing is). Hoewel het EU recht hier niet toe noopt, ziet de Orde hier geen overwegende bezwaren tegen, terwijl wel een positief effect op het investeringsklimaat verwacht kan worden. Kan worden aangegeven om welke redenen de staatssecretaris hier niet voor heeft gekozen?

3. De Orde vraagt zich af of het thans ingediende wetsvoorstel op alle punten de toets van het EU-recht kan doorstaan. De eerste strijdigheid met het EU-recht die de Orde meent te constateren, betreft het aanwijzen van een van de zustermaatschappijen als moedermaatschappij van een zuster-fiscale eenheid zonder dat op die keuze kan worden teruggekomen. Het gevolg is namelijk dat bij het verbreken van de fiscale eenheid ten aanzien van de betreffende zustermaatschappij, de gehele fiscale eenheid uit elkaar valt met alle negatieve gevolgen van dien (zoals de toepassing van artikel 15ai Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna ‘Wet vpb 1969’) of de beperking ten aanzien van de verliesverrekening bij een aansluitende fiscale eenheid tussen de overblijvende zustermaatschappijen). Dit nadeel zou zich niet hebben voorgedaan als de topmaatschappij in Nederland zou zijn gevestigd en daarom moedermaatschappij van een ‘traditionele’ fiscale eenheid zou zijn geweest. Als sprake was geweest van een dergelijke traditionele fiscale eenheid waarbij de fiscale eenheid ten aanzien van een van de dochtermaatschappijen zou worden verbroken, zou dit niet tot een uiteenvallen van de gehele fiscale eenheid hebben geleid.

4. De Orde vraagt zich af in hoeverre de aanscherping van de bezitseis voor situaties waarin het bezit in de dochtermaatschappij wordt aangehouden via een transparante entiteit met rechtspersoonlijkheid strijdigheid oplevert met EU-recht. Binnenlandse transparante entiteiten, zoals een CV of VOF, hebben geen rechtspersoonlijkheid en staan derhalve niet aan de vorming van een fiscale eenheid in de weg, waardoor deze aanscherping effectief alleen ziet op (bepaalde) buitenlandse transparante samenwerkingsverbanden.

5. De tweede strijdigheid met het EU-recht die de Orde meent te constateren, betreft de eis in artikel 15 lid 5 onderdeel b Wet vpb 1969. Deze eis, die zowel geldt voor topmaatschappijen als voor tussenmaatschappijen houdt in dat het betreffende lichaam in de staat van vestiging, zonder keuzemogelijkheid en zonder ervan te zijn vrijgesteld, moet zijn onderworpen aan een belasting naar de winst. De Orde meent dat deze eis niet kan worden gesteld omdat slechts relevant is of het betreffende lichaam, ware het in Nederland gevestigd, als moedermaatschappij of dochtermaatschappij deel had kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. Bij die vergelijkbaarheidsanalyse speelt de heffing in de staat van vestiging geen rol.

6. Artikel V van het wetsvoorstel bepaalt dat de wijzigingen in werking treden met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de wetswijziging wordt geplaatst. Dit betekent dat het wetsvoorstel onmiddellijke werking heeft. Dit houdt naar de mening van de Orde in dat de nieuwe regels van toepassing zijn op beschikkingen die na de inwerkingtreding zijn afgegeven en niet op beschikkingen die zijn afgegeven onder het Besluit van 16 december 2014. Een andere uitleg zou immers niet stroken met het overgangsrecht waarin bij de herziening van het fiscale regime in 2003 was voorzien. De Orde wijst in dit verband ook op het recente arrest over de informatiebeschikking, Hoge Raad 2 oktober 2015.² De Orde vraagt of de staatssecretaris het voorgaande kan bevestigen.

7. In het verlengde daarvan mist de Orde bepalingen in het wetsvoorstel die regelen hoe moet worden omgegaan met ‘Papillon’- en zuster-fiscale eenheden die tot stand zijn gekomen vóór de inwerkingtreding van de wet en waarin zich bijvoorbeeld al een vorm van dubbele verliesnemering heeft voorgedaan die met het wetsvoorstel wordt tegengegaan.

8. De Orde vraagt een nadere toelichting op de anti-dubbeltellingsbepaling in artikel 131 lid 4 Wet vpb 1969. Het is de Orde niet duidelijk tegen welke dubbeltelling deze bepaling zich richt: is de bestreden dubbeltelling dat de deelneming in de tussenmaatschappij op de balans van de moedermaatschappij komt, of is de bestreden dubbeltelling dat het eigen vermogen van de dochtermaatschappij (welke wordt gehouden door de tussenmaatschappij) op de balans van de moedermaatschappij komt. Het komt de Orde voor dat het voorstel op twee gedachten hinkt (onderdeel a sluit aan bij het elimineren van het eigen vermogen van de dochtermaatschappij, terwijl bij de beperking in onderdeel b meer wordt aangesloten bij de waarde van de deelneming in de tussenmaatschappij op de balans van de moedermaatschappij. De Orde vraagt om deze bepaling toe te lichten met enkele voorbeelden.

² NTFR 2015/2709

9. De Orde merkt op dat geen regeling is opgenomen die dubbele verliesneming en dubbele winstneming tegengaat bij tussenmaatschappijen die een niet kwalificerende beleggingsdeelneming zijn. De Orde vraagt zich af in hoeverre dit een bewuste keuze is.

10. De Orde merkt op dat op bladzijde 10 van de Memorie van Toelichting (hierna 'MvT') is uiteengezet dat de gevolgen van het aangaan van een fiscale eenheid via een tussenmaatschappij zo veel mogelijk gelijk zijn aan de gevolgen van het aangaan van een fiscale eenheid in een structuur met alleen in Nederland gevestigde vennootschappen. Hoewel dit wel uit de wettekst valt af te leiden, ontbreekt een dergelijke bevestiging in de MvT voor de fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen. Graag zou de Orde dit bevestigd zien.

11. De Orde constateert dat in het voorgestelde artikel 13d lid 8 en 9 Wet vpb 1969 'voor de heffing van vennootschapsbelasting' is vervangen door 'voor de heffing van de belasting'. Is hiermee een inhoudelijke wijziging beoogd?

12. De Orde vraagt zich af of aan het onderworpenheidsvereiste van artikel 15 lid 5 onderdeel b Wet vpb 1969 wordt voldaan indien de tussen- of topmaatschappij zelf in een lokaal consolidatieregime is opgenomen. Voorts vraagt de Orde zich af of aan het onderworpenheidsvereiste is voldaan als de tussen- of topmaatschappij gebruik kan maken van een objectieve vrijstelling die ruimer werkt dan de Nederlandse objectieve vrijstelling(en). Als de staatssecretaris van mening is dat zulks het geval is, verzoekt de Orde de staatssecretaris om hiervan een voorbeeld te geven.

13. De Orde zou graag toegelicht zien hoe het begrip 'zonder keuzemogelijkheid' in het onderworpenheidsvereiste worden uitgelegd? Kan worden bevestigd dat in geval het buitenlandse lichaam geen gebruik heeft gemaakt van de optie tot vrijstelling in het buitenland, dit lichaam vervolgens ook geen keuzemogelijkheid meer heeft en dus als top- of tussenmaatschappij kan worden aangemerkt?

14. In de memorie van toelichting (bladzijde 27) merkt de staatssecretaris op dat de mogelijkheid wordt gecreëerd om (bij of krachtens algemene maatregel van bestuur) regels te geven voor de voortzetting van een fiscale eenheid in de situatie waarin een buitenlandse belastingplichtige ophoudt in Nederland belastbare winst te genieten. Als voorbeeld wordt gegeven de situatie waarin de vaste inrichting in Nederland wordt gestaakt. De Orde neemt aan dat het hier betreft de mogelijkheid om de fiscale eenheid zonder tussentijdse verbreking te continueren als Papillon-fiscale eenheid met de desbetreffende buitenlandse belastingplichtige als topmaatschappij dan wel tussenmaatschappij. De Orde meent dat deze mogelijkheid ook zou moeten bestaan als een bestaande Papillon-fiscale eenheid waarin een EU/EER-vennootschap als tussenmaatschappij kwalificeert en vervolgens op enig tijdstip in Nederland een vaste inrichting verkrijgt. In dat geval is er sprake van voortzetting als 'traditionele' fiscale eenheid. Indien de staatssecretaris van mening is dat dit reeds op basis van de voorgestelde regeling mogelijk is, omdat de moedermaatschappij in dat geval niet wijzigt en de samenstelling van de fiscale eenheid evenmin wijzigt, zou de Orde graag een bevestiging zien van de juistheid van die opvatting. In dit verband vraagt de Orde zich tevens af wat de fiscale gevolgen zijn van de situatie waarin een Nederlandse vennootschap vermogensbestanddelen aan een EU/EER-moedervernootschap overdraagt, en deze vermogensbestanddelen vanaf dat tijdstip een vaste inrichting van de desbetreffende EU/EER-

moedervennootschap vormen. Is het dan mogelijk om vanaf het tijdstip van de overdracht van dat vermogen een fiscale eenheid aan te vragen met de EU/EER-moedervennootschap als moedermaatschappij van de fiscale eenheid? Vindt die overdracht in dat geval plaats na de ingangsdatum van de fiscale eenheid? De Orde zou het op prijs stellen als de staatssecretaris hierover enige opheldering verschaft.

15. In het verlengde van de voorgenoemde situaties waarin een Papillon-fiscale eenheid of zuster-fiscale eenheid overgaat in een traditionele fiscale eenheid, vraagt de Orde te bevestigen dat de vermogenssprong die zich voordoet geen voor- of nadeel is uit onderneming (kortom: de onbelaste vermogenssprong). De Orde illustreert dit met de volgende voorbeelden.

Voorbeeld 1

BV M heeft alle aandelen in een tussenmaatschappij gekocht voor 1000. De aandelen vormen een deelneming bij BV M. De tussenmaatschappij houdt alle aandelen in een Nederlandse dochtermaatschappij (enige bezitting), welke dochtermaatschappij een vermogensbestanddeel bezit met een boekwaarde van 100 en een werkelijke waarde van 1000 (geen VV). Door de voeging ontstaat een vermogenssprong van 100. In jaar 2 wordt de tussenmaatschappij geliquideerd. Indien de fiscale eenheid wordt gecontinueerd dan leidt dit tot een vermogensdaling van 1000. Het enige dat in de fiscale vermogensopstelling van de fiscale eenheid verdwijnt is de deelneming.

Voorbeeld 2

Idem voorbeeld 1 maar nu wordt de tussenmaatschappij juridische gefuseerd met BV M.

Het omgekeerde effect doet zich voor als de aandelen in een dochtermaatschappij worden overgedragen aan een tussenmaatschappij of worden afgesplitst naar een tussenmaatschappij. Dan doet zich een positieve vermogenssprong voor van 1000. De Orde verzoekt om te bevestigen dat de bovenstaande voorbeelden een juiste interpretatie zijn.

16. Uit voetnoot 7 op bladzijde 13 van de MvT volgt dat, ingeval een topmaatschappij de aandelen in een nieuwe vennootschap verwerft en die vennootschap als moedermaatschappij deel gaat uitmaken van de bestaande fiscale eenheid, de bestaande fiscale eenheid haar boekjaar op gelijke wijze dient af te sluiten als een te voegen dochtermaatschappij. De Orde vraagt om te bevestigen dat in het geval een topmaatschappij de aandelen in een nieuwe vennootschap verwerft en die vennootschap als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van de bestaande fiscale eenheid, de bestaande fiscale eenheid haar boekjaar niet af hoeft te sluiten?

17. Nog los van de EU-rechtelijke aanvaardbaarheid van de verbreken van de fiscale eenheid indien de als moedermaatschappij aangewezen zustermaatschappij de fiscale eenheid verlaat, vraagt de Orde zich af waarom ervoor is gekozen de gehele fiscale eenheid uit elkaar te laten vallen indien de als moedermaatschappij aangewezen zustermaatschappij de fiscale eenheid verlaat.

18. Op bladzijde 33 van de MvT wordt aangekondigd dat zal worden voorzien in een regeling dat, indien een topmaatschappij de aandelen in een zuster-fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappijen tegelijkertijd verkoopt aan een nieuwe topmaatschappij en die dochters vervolgens weer een nieuwe fiscale eenheid aangaan, bepaalde met de beëindiging van een fiscale eenheid samenhangende bepalingen geen toepassing zullen vinden. Gaan die regeling ook zien op

situaties waarin een verkoop van gevoegde zustermaatschappijen aan een Nederlandse vennootschap plaatsvindt en een ‘traditionele’- fiscale eenheid tot stand wordt gebracht.

19. De Orde meent dat in het voorgestelde artikel 15ac lid 8 Wet vpb 1969 niet is voorzien in een compartimenteringsregeling. Wat is rechtens, indien de afwaardering van een vordering op een voormalige tussenmaatschappij pas plaatsvindt nadat de debiteur geen tussenmaatschappij meer is, omdat bijvoorbeeld de door die tussenmaatschappij gehouden dochtermaatschappij is verhangen naar de moedermaatschappij?

20. Het is de Orde onduidelijk waarom een zustermaatschappij waarin een andere zustermaatschappij een aandelenbelang heeft, niet als moedermaatschappij kan worden aangewezen. Indien alle zustermaatschappijen belangen in elkaar hebben, blijkt die eis blijkens de MvT niet te gelden, zodat de Orde zich vraagt waarom die eis in situaties waarin dat niet het geval is, wel geldt. Verder vraagt de Orde zich af hoe de opmerking in de MvT dat genoemde eis niet geldt indien alle zustermaatschappijen belangen in elkaar hebben, zich verhoudt met de wettekst, die deze versoepeling niet lijkt te kennen. Tenslotte zou de Orde het op prijs stellen als de staatssecretaris zou voorzien in een mogelijkheid om (zonder verbreking van de fiscale eenheid) een andere dochtermaatschappij als moedermaatschappij aan te wijzen ingeval op enig tijdstip één van de dochtermaatschappijen een aandeel verkrijgt in het als moedermaatschappij aangemerkte zustermaatschappij.

21. De Orde zou graag in de wet verankerd zien wanneer een fiscale-eenheidsbeschikking met terugwerkende kracht ongeldig kan zijn. De Orde verwijst naar bladzijde 31 van de MvT en het aldaar aangehaalde arrest van 17 april 2015 (nr. 14/00486). De Orde kan zich voorstellen dat herziening van de beschikking kan plaatsvinden onder dezelfde voorwaarden die gelden voor navordering (vijf jaar, bij nieuw feit of te kwader trouw zijn van de belastingplichtige(n)).

22. De Orde is van mening dat het terecht is dat een in Nederland gevestigd lichaam geen topmaatschappij kan zijn, maar de Orde vraagt zich af of er nu een regime voor zuster-fiscale eenheden in EU/EER-verband is ontworpen, of dat regime ook niet zou kunnen worden opengesteld voor situaties waarin een publiekrechtelijke rechtspersoon voor minimaal 95 procent in het bezit is van de gehele juridische en economische eigendom van de aandelen in twee (of meer) dochtervennootschappen.

23. De Orde vraagt bevestiging dat het onverkort van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling op een tussenmaatschappij ook betekent dat voor de beoordeling of sprake is van een (al dan niet) kwalificerende beleggingsdeelneming, de activiteiten van de door de tussenmaatschappij gehouden dochtermaatschappij gewoon meetellen, net als het geval zou zijn als de door de tussenmaatschappij gehouden vennootschap niet met de aandeelhouder van de tussenmaatschappij gevoegd zou zijn in fiscale eenheid.

24. De Orde verzoekt de staatssecretaris om de fiscale gevolgen te schetsen van de volgende situatie.

Stel er bestaat een Papillon-fiscale eenheid (moeder-kleindochtervariant) tussen M bv en KD bv, waarbij M bv (gevestigd in Nederland) alle aandelen houdt in D (gevestigd in een EU/EER-lidstaat) en D allen aandelen houdt in KD bv (gevestigd in Nederland). M bv draagt om niet een

bezitting met een waarde in het economische verkeer van 1.000 en een boekwaarde van 0 over aan KD bv.

Kan de staatssecretaris bevestigen dat het fiscale vermogen van M bv hierdoor toeneemt met 1.000, aangezien de aandelen die M bv in D houdt met 1.000 toenemen? Kan de staatssecretaris bevestigen dat dit een (informele) kapitaalstorting is en dus niet leidt tot belaste winst voor M bv?

25. De tekst van het voorgestelde artikel 15ah lid 1 Wet vpb 1969 verwijst *integraal* naar artikel 15ac Wet vpb 1969. Volgens de MvT, artikelsgewijze toelichting bij artikel I onderdeel J (artikel 15ah Wet vpb 1969), strekt de voorgestelde aanpassing ertoe de winstsplitsingsregels (slechts) van toepassing te laten zijn voor het in het wetsvoorstel voorgestelde artikel 15ac *achtste lid* Wet vpb 1969. De Orde stelt voor om deze strekking ook in de wettekst tot uitdrukking te brengen, en artikel 15ah lid 1 Wet vpb 1969 naar artikel 15ac achtste lid Wet vpb 1969 te laten verwijzen.

26. De MvT beschrijft op bladzijde 15 (en in figuur 8 op bladzijde 16) de mogelijkheid een fiscale eenheid te vormen ingeval een topmaatschappij alle aandelen heeft in twee binnen de EU/EER, maar niet in Nederland, gevestigde lichamen die elk een vaste inrichting in Nederland hebben. De buitenlands belastingplichtige vennootschappen kunnen dan voor wat betreft deze zuster-vaste inrichtingen, onder voorwaarden, een fiscale eenheid aangaan waarbij één van die twee buitenlandse belastingplichtige vennootschappen als moedermaatschappij wordt aangewezen. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat een dergelijke fiscale eenheid ook mogelijk is ingeval sprake is van vaste inrichtingen als bedoeld in artikel 17a aanhef en onderdeel a Wet vpb 1969 (een vaste inrichting gevormd door Nederlands vastgoed).

27. De MvT beschrijft op bladzijde 13 en 14 (en in figuur 6 op bladzijde 14) de mogelijkheid een fiscale eenheid te vormen in de situatie van een – binnen de EU/EER gevestigd – buitenlands belastingplichtig lichaam met een vaste inrichting in Nederland dat alle aandelen bezit in een in Nederland gevestigde bv, maar waarbij deze aandelen *niet* behoren tot het vermogen van de in Nederland aanwezige vaste inrichting van het buitenlands belastingplichtige lichaam. Het buitenlands belastingplichtige lichaam is dan de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. De MvT merkt voorts op dat in dat geval *geen* sprake is van een fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen.

De Orde ziet graag toegelicht waarom een dergelijke fiscale eenheid niet mogelijk is ingeval het buitenlands belastingplichtige lichaam buiten de EU/EER is gevestigd, nu geen sprake is van een fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen doch veeleer sprake is van een variant op de fiscale eenheid welke thans reeds kan worden gevormd op de voet van artikel 15 lid 4 tweede volzin Wet vpb 1969. De laatstgenoemde bepaling is immers ruimer, en staat ook de vorming van een fiscale eenheid toe ingeval van een buitenlands belastingplichtig lichaam dat gevestigd is in – kort gezegd – Caribisch Nederland, dan wel een staat waarmee Nederland een belastingverdrag is overeengekomen dat een bepaling bevat dat discriminatie van vaste inrichtingen verbiedt.

Bezitsvereiste

28. Blijkens de voorgestelde tekst van artikel 15 lid 1 Wet vpb 1969 is voortaan de *gehele* juridische en economische eigendom vereist. Taalkundig kan het woord 'gehele' ook slaan op economische eigendom. De memorie van toelichting suggereert dat dit echter alleen slaat op de juridische eigendom. De Orde vraagt te bevestigen dat het woord 'gehele' inderdaad alleen slaat op 'juridische' en niet ook op 'economische'.

29. De Orde vraagt zich af hoe de 'gehele' juridische eigendom zich verhoudt tot de tekst erna in artikel 15 lid 1 Wet vpb 1969 'en dit bezit ten minste 95 procent van de statutaire stemrechten in de dochtermaatschappij vertegenwoordigt'. Betekent dit dat is bedoeld dat de 'gehele' juridische eigendom aan de moedermaatschappij moet toekomen op grond van statutaire bepalingen en dat irrelevant is als stemrechten op grond van een aandeelhoudersovereenkomst toekomen aan een ander, zodat in dit laatste geval toch een fiscale eenheid kan worden aangegaan?

30. In onderdeel 3.2 van het besluit van 14 december 2010 (nr. DGB2010/4620M) wordt voor bepaalde situaties goedgekeurd dat de verlening van een pandrecht (ter zekerheid) met daaraan gekoppeld afspraken over uitoefening van stemrecht, geen bezwaar opleveren voor de vorming/continuering van een fiscale eenheid. Met betrekking tot het feit dat in het wetsvoorstel de *gehele* juridische eigendom (van 95 procent van de aandelen) wordt vereist om een fiscale eenheid tot stand te brengen, vraagt de Orde expliciet te bevestigen dat de goedkeuring in onderdeel 3.2 van het besluit van 14 december 2010 onverkort zal worden gehandhaafd onder de nieuwe wetgeving.

31. In het verlengde hiervan vraagt de Orde in hoeverre de aanscherping van de bezitseis nog gevolgen heeft voor artikel 2 Besluit fiscale eenheid 2003. Blijft die bepaling ook onder de nieuwe regeling gehandhaafd of is dat niet beoogd?

32. De Orde vraagt zich af waarom het STAK arrest, Hoge Raad 18 juni 2010 (nr. 08/03662) ongedaan wordt gemaakt. In dit arrest diende de certificering uitsluitend ter zekerheid van de warrant op de aandelen in de dochtermaatschappij die door een ander werd gehouden (zekerheidscertificering). De Orde kan namelijk niet begrijpen waarin het eventuele misbruik is gelegen en vraagt dit aspect van de voorgestelde wetgeving te heroverwegen.

33. Uit de memorie van toelichting blijkt dat het Besluit fiscale eenheid 2003 zal worden aangepast. De Orde vraagt of een conceptversie van het nieuwe besluit tijdig beschikbaar kan komen, zodat die deel kan uitmaken van de parlementaire beraadslaging.

Overig

34. Tot slot vraagt de Orde nog aandacht voor het volgende. Met ingang van 1 januari 2013 is het toenmalige artikel 5 lid 5 (oud) Besluit fiscale eenheid 2003 vervallen. Die bepaling maakte het mogelijk een dochtermaatschappij reeds te voegen in een fiscale eenheid nog vóórdát de boekjaren statutair gelijk liepen. Die bepaling is vervallen vanwege de invoering van de flex-bv-wetgeving per 1 oktober 2012. De verklaring van geen bezwaar die hieraan als vereiste werd gesteld, was immers niet meer nodig voor de oprichting van een nieuwe bv. Echter, die hele

bepaling is toen vervallen, zodat het thans niet meer mogelijk is een nieuwe dochtermaatschappij te voegen in de fiscale eenheid terwijl de boekjaren statutair nog niet zijn aangepast maar dit wel al in gang is gezet. Dit werkt belemmerend in de praktijk, want nu moet het hele proces van boekjaarwijziging zijn afgerond vóórdát de dochtermaatschappij kan worden gevoegd in de fiscale eenheid. Komt de dochtermaatschappij uit een oude fiscale eenheid met een oude moedermaatschappij, dan moet die hieraan meewerken met het risico dat bij die oude moedermaatschappij een premature ontvoeging plaatsvindt. Het lijkt dan dus niet mogelijk de beide fiscale eenheden te laten aansluiten met als gevolg dat de dochtermaatschappij kortstondig VPB-plichtig wordt. De Orde vraagt derhalve om een bepaling vergelijkbaar met artikel 5 lid 5 (oud) Besluit fiscale eenheid 2003 te herintroduceren.