



## 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, 8 april 2016

### **Betreft: Nader Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs inzake 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 de nota naar aanleiding van het verslag, de nota van wijziging en de conceptvoortzettingbepaling inzake 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 kamerstukken geven de Orde aanleiding tot het maken van een aantal opmerkingen.

De Orde constateert met instemming dat de staatssecretaris op vele vragen van de Orde in het wetscommentaar van 13 november 2015 is ingegaan en op veel punten meer duidelijkheid heeft verschaft. De Orde is bovendien verheugd over de aanpassing van de onderworpenheidseis in de nota van wijziging. Naar de mening van de Orde is de nieuwe onderworpenheidseis evenwichtiger en bergt deze minder risico op strijdigheid met het EU-recht in zich. De Orde stelt het buitengewoon op prijs dat de staatssecretaris in dit stadium een concept van de beoogde voortzettingbepaling naar de Tweede Kamer heeft gezonden.

De Orde heeft echter op een aantal punten nog opmerkingen en vragen.

#### 1. Bezitseis

De Orde constateert dat de staatssecretaris vasthoudt aan de voorgestelde aanscherping van de bezitseis. De Orde merkt tevens op dat de memorie van toelichting geen verklaring voor de verscherping van de bezitseis bevat. De staatssecretaris maakt de achtergrond van de bezitseis duidelijk in de nota naar aanleiding van het verslag. Kort gezegd, is de achtergrond hiervan dat hij

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (alsmede het voortraject daarvan), vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk, terugwerkende kracht, verenigbaarheid met het recht, en de gevolgen voor het investeringsklimaat.*

1

uitvoeringsproblemen voorziet als een fiscale eenheid mogelijk zou worden tussen een Nederlandse moedermaatschappij met haar Nederlandse dochtermaatschappij, waarvan de aandelen via een buitenlandse rechtspersoon zijn gecertificeerd. In een dergelijke situatie zou op basis van het buitenlandse recht en in een vreemde taal opgestelde akten, contracten en dergelijke moeten worden beoordeeld om een antwoord te krijgen op de vraag bij wie de materiële zeggenschap berust. Naar de mening van de Orde constateert de staatssecretaris terecht dat het EU-recht bij handhaving van de huidige bezitsei ertoe zou dwingen om certificering via (bijvoorbeeld) een buitenlandse stichting mogelijk te maken. De Orde is van mening dat de bestaande mogelijkheid van certificering via een Nederlandse ‘stichting administratiekantoor’ zonder dat de fiscale eenheid verbreekt, in een maatschappelijke behoefte voorziet. In dat licht meent de Orde dat het wel mogelijk is om de aanpassing van de bezitsei vorm te geven op een wijze die voor Nederlandse fiscale eenheden minder ingrijpend is. De Orde geeft daarom in overweging weliswaar als basis vast te houden aan de nu aangescherpte bezitsei, maar in het Besluit fiscale eenheid 2003 een verzachting te bieden. Die verzachting zou dan kunnen inhouden dat bij certificering via een Nederlandse rechtspersoon (stichting, BV etc.) een fiscale eenheid wel mogelijk is, mits aan het materiële zeggenschaps criterium zoals geformuleerd in het STAK-arrest is voldaan. Om niet in strijd te komen met het EU-recht, moet deze mogelijkheid ook worden opengesteld voor certificering via een met een Nederlandse rechtspersoon vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm. In beide gevallen kan – teneinde tegemoet te komen aan de door de staatssecretaris terecht geconstateerde uitvoeringstechnische problemen – de bewijslast voor het voldoen aan het materiële zeggenschaps criterium bij de belastingplichtige worden gelegd. De Orde meent dat een dergelijke aanpak de voorkeur verdient boven de categorale uitsluiting en verzoekt dit te overwegen.

## 2. Verplichting tot sluiten boeken gekozen moedermaatschappij

De Orde is teleurgesteld dat de staatssecretaris de in het wetsvoorstel opgenomen verplichting voor een ‘gekozen’ moedermaatschappij in een zuster-fiscale eenheid niet heeft willen heroverwegen. Waarom deze verplichting is voorgesteld, bleek niet met zoveel woorden uit de memorie van toelichting. In de nota naar aanleiding van het verslag licht de staatssecretaris dit voorstel nader toe en blijkt dat die verplichting is opgenomen, omdat de aangewezen moedermaatschappij ten opzichte van de topmaatschappij een vergelijkbare positie inneemt als een dochtermaatschappij ten opzichte van de moedermaatschappij van een zuiver binnenlandse fiscale eenheid. De Orde meent dat deze constatering onjuist is, althans onvoldoende rechtvaardiging oplevert voor de gemaakte keuze. Naar de mening van de Orde is een gekozen moedermaatschappij in een zuster-fiscale eenheid niet vergelijkbaar met een dochtermaatschappij, maar veel meer met een ‘normale’ moedermaatschappij in een reguliere (binnenlandse) fiscale eenheid. Net zoals het geval is bij een normale moedermaatschappij, houdt de gekozen moedermaatschappij immers niet op om winst te genieten en vindt met ingang van het voegingstijdstip (slechts) toerekening van de winst van de in de fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappij(en) plaats. In de praktijk zal de verplichting voor de gekozen moedermaatschappij om de boeken te sluiten op het voegingstijdstip, voor administratieve problemen zorgen, omdat bij ingang van een zuster-fiscale eenheid in de loop van het boekjaar ook de gekozen moedermaatschappij een fiscale eindbalans zal moeten opstellen. De daarvoor onontbeerlijke commerciële afsluiting zal in de praktijk veelal ontbreken. De Orde verzoekt dringend om de gemaakte keuze te heroverwegen.

In de nota naar aanleiding van het verslag gaat de staatssecretaris in dit kader in op de situatie dat een reguliere moeder-dochter-fiscale eenheid transformeert in een zuster-fiscale eenheid als gevolg van de opname in de bestaande (moeder-dochter-)fiscale eenheid van een dochtermaatschappij die door de aandeelhouder van de moedermaatschappij wordt gehouden. In een dergelijke situatie moeten volgens de staatssecretaris zowel de nieuwe dochtermaatschappij als de bestaande moedermaatschappij de boeken sluiten. De Orde vraagt zich hierbij af of die verplichting meebrengt dat de fiscale eenheid ten aanzien van de bestaande, reeds in de fiscale eenheid met de moedermaatschappij gevoegde dochtermaatschappijen automatisch verbreekt, aangezien door die dochtermaatschappijen niet meer wordt voldaan aan de boekjaareis. Als dat zo is, verzoekt de Orde om hiervoor een faciliteit te bieden die vergelijkbaar is met de in art. 5 Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen regeling voor (onder meer) voeging van nieuw opgerichte dochtermaatschappijen.

### 3. Aanvang en staken vaste inrichting

De Orde heeft in de nota naar aanleiding van het verslag gelezen dat de staatssecretaris ingaat op de gevolgen van de aanvang van een Nederlandse vaste inrichting door een in een andere EU-lidstaat gevestigde dochtermaatschappij. Stel een in Nederland gevestigde moedermaatschappij (M) houdt alle aandelen in de in een andere EU-lidstaat gevestigde dochtermaatschappij (D), die op haar beurt alle aandelen houdt in een Nederlandse kleindochtermaatschappij (KD). De Orde begrijpt dat een fiscale eenheid kan bestaan tussen M en KD, waarbij D als tussenmaatschappij kwalificeert. Als D in Nederland op enig tijdstip een vaste inrichting start, blijft de bestaande fiscale eenheid tussen M en KD in stand, mits (de vaste inrichting) van D vanaf het tijdstip van aanvang van de buitenlandse belastingplicht van D in Nederland in de bestaande fiscale eenheid wordt opgenomen. De Orde vermoedt dat voor het voortbestaan van de fiscale eenheid na de aanvang van een vaste inrichting een afzonderlijk verzoek voor een direct aansluitende fiscale eenheid bij de inspecteur is vereist. De Orde verzoekt om dit te bevestigen dan wel te ontkennen. Als een afzonderlijk verzoek daarvoor noodzakelijk is, meent de Orde dat het in de praktijk lastig kan zijn om een aansluitende fiscale eenheid tijdig te verzoeken. Niet in alle situaties is glashelder of en vanaf welk tijdstip sprake is van een vaste inrichting. Als de inspecteur achteraf – bijvoorbeeld in het kader van aanslagregeling van enig jaar – constateert dat de dochtermaatschappij in het desbetreffende jaar een vaste inrichting is aangevangen, is de driemaandstermijn waarbinnen om een aansluitende fiscale eenheid moet worden verzocht, veelal verstreken. Het gevolg is dat de bestaande fiscale eenheid met de kleindochtermaatschappij is verbroken. De Orde zou het op prijs stellen als voor dit soort situaties wordt voorzien in een (beleidsmatige) praktische oplossing.

De Orde is verheugd dat is bevestigd dat een buitenlandse vennootschap met een fictieve vaste inrichting in Nederland als dochtermaatschappij van een fiscale eenheid kan uitmaken. In de situatie, waarin een Nederlandse moedermaatschappij de aandelen houdt in een buitenlandse dochtervennootschap met een in Nederland gelegen onroerende zaak en die buitenlandse dochtervennootschap tevens de aandelen houdt in een Nederlandse kleindochtervennootschap, is dus sprake van een ('gewone') fiscale eenheid tussen M, D en KD. Zou D geen Nederlandse

onroerende zaak bezitten, dan zou sprake zijn van een (Papillon-)fiscale eenheid tussen M en KD. De Orde merkt op dat het kopen van een Nederlandse onroerende zaak er dus voor kan zorgen dat de fiscale eenheid ‘van kleur verschiet’ met eventuele negatieve gevolgen, zoals het ontstaan van een goodwill-gat (met eventuele gevolgen voor de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969) en het vervallen van het opgeofferde bedrag in de deelneming D (met gevolgen voor de liquidatieverliesregeling). De Orde ziet hier in voorkomende gevallen een belemmering van het vrije kapitaalverkeer in de EU ontstaan.

#### 4. Wijziging van de structuur – verbreking fiscale eenheid

De Orde constateert dat de staatssecretaris met de nota van wijziging kiest voor een andere benadering van de problematiek van wijziging van de structuur van een fiscale eenheid en de problematiek van transformatie van een bepaalde vorm van een fiscale eenheid in een andere vorm. In de nieuwe benadering wordt steeds een vergelijking gemaakt met de situatie dat alle lichamen (en ook de tussenmaatschappij(en) en topmaatschappij) in Nederland gevestigd zouden zijn, waarbij de topmaatschappij wordt vergeleken met een moedermaatschappij in een reguliere fiscale eenheid en de tussenmaatschappij met een dochtermaatschappij in een reguliere fiscale eenheid. De gekozen moedermaatschappij in een zuster-fiscale eenheid wordt vergeleken met een dochtermaatschappij in een reguliere fiscale eenheid. De hoofdlijn van de nieuwe benadering is dat de fiscale eenheid in beginsel verbreekt, indien de fiscale eenheid in een vergelijkbare geheel Nederlandse situatie ook zou verbreken. Dit vanuit de gedachte dat een Papillon-fiscale eenheid niet gunstiger mag worden behandeld dan een reguliere fiscale eenheid. In het Besluit fiscale eenheid 2003 zal vervolgens voor bepaalde gevallen de mogelijkheid worden opgenomen van een aansluitende fiscale eenheid met verzachting. Deze verzachting houdt in dat voor de toepassing van een aantal bepalingen (zoals onder meer art. 15ai Wet Vpb 1969 en de bepalingen inzake de beperking van verliesverrekening over de grenzen van de fiscale eenheid heen) geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een verbreking van de fiscale eenheid. Daarin voorziet de aan de Tweede Kamer meegezonden concept-voorzettingsbepaling.

De Orde meent dat het de voorkeur had gehad om de gelijkstelling met de reguliere (binnenlandse) fiscale eenheid consistent te handhaven en dus geen fictieve verbreking aan te nemen, waarop weer verzachtingen moeten worden aangebracht, maar slechts waar nodig specifieke inbreuken te maken op de gelijkstelling.

Indien echter inbreuken worden gemaakt op dit uitgangspunt, zou het volgens de Orde ook goed denkbaar zijn om om pragmatische redenen inbreuken in het voordeel van belastingplichtigen door te voeren. De Orde wijst daarbij op de situatie dat de fiscale eenheid verbreekt zonder een mogelijkheid van een voortzetting, indien de topmaatschappij van een zuster-fiscale eenheid de aandelen in de dochtermaatschappij aan een nieuwe topmaatschappij verkoopt, en direct aansluitend een nieuwe fiscale eenheid wordt aangevraagd. De Orde meent dat het in een pragmatische benadering goed denkbaar zou zijn bij een verkoop van de aandelen in alle dochtermaatschappijen in een zuster-fiscale eenheid door een topmaatschappij aan een andere topmaatschappij een aansluitende fiscale eenheid met de nieuwe topmaatschappij met ‘verzachting’ van de gevolgen van verbreking mogelijk te maken, zoals in de memorie van toelichting wel werd voorgesteld.

Verder meent de Orde dat de formulering van de nieuwe bepalingen die in transformatie-situaties tot verbreking van de fiscale eenheid moeten leiden (art. 15, lid 10, onderdelen e, f en g, Wet Vpb 1969) aan duidelijkheid te wensen overlaat. Het meest cryptisch is volgens de Orde wel het bepaalde in het genoemde onderdeel f, waarin te lezen is dat de fiscale eenheid eindigt ‘indien bij een fiscale eenheid zonder een topmaatschappij de fiscale eenheid met betrekking tot een belastingplichtige niet langer kan voortbestaan zonder een topmaatschappij’. De Orde verzoekt de tekst van deze bepalingen te verduidelijken.

#### 5. Wijziging van de structuur – verliesverrekening

In het artikel “Verliesverrekening bij ontvoeging van clustermaatschappijen”<sup>1</sup> signaleren De Groot en Suvaal onduidelijkheden ingeval een bestaande reguliere fiscale eenheid of zusterfiscale eenheid met onverrekenende verliezen wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid (met een nieuwe, al dan niet aangewezen moedermaatschappij) en er vervolgens maatschappijen behorend tot de oude fiscale eenheid (cluster) uit de nieuwe fiscale eenheid worden ontvoegd. Art. 15af Wet Vpb 1969 lijkt in dit geval grammaticaal niet te voorzien in de mogelijkheid om verliezen van de ‘bestaande’ (oude) fiscale eenheid die aan de dochtermaatschappijen toerekenbaar zijn, ook aan die dochtermaatschappijen mee te geven of – in geval van een zusterfiscale eenheid – bij die dochtermaatschappijen te laten achterblijven. Dit zou naar de mening van de auteurs op grond van doel en strekking van genoemde bepaling wel mogelijk moeten zijn. De auteurs doen in dit verband een concreet voorstel voor een aangepast art. 15af Wet Vpb 1969, teneinde de tekst beter te laten aansluiten bij zowel doel en strekking van deze bepaling als het onderhavige wetsvoorstel. Zij stellen in dat kader ook een nota van wijziging bij onderhavig wetsvoorstel voor. De Orde verzoekt om de in dit artikel gesignaleerde knelpunten en suggesties mee te nemen in de (verdere) parlementaire behandeling van het wetsvoorstel.

#### 6. Art. 15ac, lid 8 Wet Vpb 1969

De Orde merkt op dat de staatssecretaris in de nota naar aanleiding van het verslag ingaat op een situatie waarin de moedermaatschappij (M) een schuldvordering (sv1) heeft op de tussenmaatschappij (TM) en de tussenmaatschappij een schuldvordering (sv2) heeft op de gevoegde kleindochtermaatschappij (KD). Vervolgens scheldt de tussenmaatschappij (TM) sv2 om zakelijke redenen kwijt. De staatssecretaris is van mening dat geen sprake is van dubbele heffing:

‘Het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 sluit de aftrek van een verlies op de vordering op TM uit als dit verlies, kort gezegd, verband houdt met een aan KD toerekenbaar negatief bedrag aan winst van de fiscale eenheid. Het aan KD toerekenbare (negatieve) bedrag is het saldo van alle elementen van het fiscale-eenheidsresultaat die aan KD kunnen worden toegerekend en omvat dus ook een eventuele belaste kwijtscheldingswinst. Voor zover het bedrag van de eventueel te belasten kwijtscheldingswinst aan KD toerekenbaar is en

<sup>1</sup> Weekblad Fiscaal Recht 2016/66

leidt tot een vermindering van het aan KD toerekenbare negatieve bedrag aan winst, verhindert het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 dan geen afwaardering van de vordering op TM, en zal zich dus geen dubbele heffing voordoen.'

De Orde is van mening dat de opvatting van de staatssecretaris vanuit een totaalwinstbril bezien tot een bevredigend resultaat leidt. De kwijtscheldingswinst die KD geniet, leidt tot 'opheffing' van het verlies dat bij de fiscale eenheid ten laste van de winst is gebracht, waardoor art. 15ac, lid 8, Wet Vpb 1969 geen toepassing vindt. Naar de mening van de Orde is daarbij niet relevant of het verlies in een eerder jaar dan het jaar van afwaardering ten laste van de winst is gebracht.

De Orde meent dat in voorkomende situaties desondanks wel sprake kan zijn van dubbele heffing. Indien sv1 in een eerder boekjaar is afgewaardeerd in verband met verliezen van de dochtermaatschappij, is in dat jaar immers art. 15ac, lid 8 Wet Vpb 1969 reeds toegepast. Als vervolgens in een later boekjaar de tussenmaatschappij sv2 kwijtscheldt, is dan pas sprake van kwijtscheldingswinst. Om dubbele heffing in die situatie te voorkomen, is naar de mening van de Orde een aanpassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling in art. 3.13, lid 1 onderdeel a, Wet IB 2001 noodzakelijk. In die bepaling moet dan worden vastgelegd dat het bedrag van de in aanmerking te nemen verliezen wordt verminderd met het bedrag waarvoor art. 15ac, lid 8, Wet Vpb 1969 is toegepast. Is de staatssecretaris het met de Orde eens dat dubbele heffing in economische zin wel mogelijk is in de geschetste situatie? Als de staatssecretaris dit met de Orde eens is, verzoekt de Orde om in overweging te nemen om in art. 3.13, lid 1 onderdeel a, Wet IB 2001 vast te leggen dat het bedrag van de in aanmerking te nemen verliezen wordt verminderd met het bedrag dat ingevolge art. 15ac, achtste lid, Wet Vpb 1969 niet in aanmerking is genomen.

De Orde maakt van de gelegenheid gebruik om te vragen naar de uitleg van het begrip 'negatieve voordelen op een schuldvordering'. De Orde verzoekt om te bevestigen dat hieronder ook een eventuele opwaarderingwinst van een vordering valt.

De Orde verzoekt tevens om te verduidelijken wat moet worden verstaan onder 'of een soortgelijk vermogensbestanddeel'. Kan voor de uitleg van dit begrip worden teruggegrepen op de uitleg bij art. 13l, lid 8, onderdeel a Wet Vpb 1969, waarin – geparafraseerd - staat 'overeenkomst van geldlening of (uit) een daarmee vergelijkbare overeenkomst.'. Of anders gezegd 'onder een soortgelijk vermogensbestanddeel' wordt slechts verstaan vermogensbestanddelen die vergelijkbaar zijn met het verstrekken van geld? En dus niet met het verstrekken van andere vermogensbestanddelen zoals het verhuren van onroerende zaken?

7. Samenloop met artikel 131 Wet Vpb 1969

Graag attendeert de Orde op het recente artikel van de heer Suvaal “Art. 131 en de Wet aanpassing fiscale eenheid – over samenloop, dubbelstellingen, volzinnen en limieten”<sup>2</sup> en de casussen die in het artikel naar voren worden gebracht. Naar mening van de Orde is het wenselijk dat duidelijkheid wordt gegeven over de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 in dergelijke situaties.

De Orde suggereert de Staatssecretaris om een reactie op de hiervoor 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. Lambooj  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

---

<sup>2</sup> Weekblad Fiscaal Recht 2016/13