

Vergaderjaar 2018–2019

34 959

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)

D **VERSLAG VAN EEN NADER SCHRIFTELIJK OVERLEG**
Vastgesteld 5 april 2019

De leden van de vaste commissie voor Financiën¹ hebben kennisgenomen de beantwoording van de Staatssecretaris van Financiën van 22 maart 2019 van de schriftelijke vragen van de leden van de CDA-fractie over het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid (34 959)². In haar vergadering van 26 maart 2019 heeft de vaste commissie voor Financiën besloten in nader schriftelijk overleg te treden. In dit kader hebben de leden van de CDA-fractie op 28 maart 2018 de Staatssecretaris een aantal vragen gesteld.

De Staatssecretaris heeft op 5 april 2019 gereageerd.

De commissie brengt bijgaand verslag van het gevoerde nader schriftelijk overleg.

De griffier van de vaste commissie voor Financiën,
Van Dooren

¹ Nagel (50PLUS), Ten Hoeve (OSF), Knip (VVD), (voorzitter), Backer (D66), Ester (CU), Postema (PvdA), Sent (PvdA), Van Strien (PVV), Kok (PVV), Bruijn (VVD), vacature (PVV), Van Apeldoorn (SP), N.J.J. van Kesteren (CDA), Knapen (CDA), Köhler (SP), Van Rij (CDA), (vice-voorzitter), Rinnooy Kan (D66), Schalk (SGP), Van de Ven (VVD), vacature (PvdA), Reuten (SP), Wever (VVD), Teunissen (PvdD), Binnema (GL) en Gout-van Sinderen (D66).

² Wet spoedreparatie fiscale eenheid (34 959).

Zie ook [https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/34959_wet_spoedreparatie_fiscale]

BRIEF VAN DE VOORZITTER VAN DE VASTE COMMISSIE VOOR FINANCIËN

Aan de Staatssecretaris van Financiën

Den Haag, 28 maart 2019

De leden van de vaste commissie voor Financiën hebben met belangstelling kennisgenomen uw beantwoording van 22 maart 2019 van de schriftelijke vragen van de leden van de CDA-fractie over het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid (34 959)³. In haar vergadering van 26 maart 2019 heeft de vaste commissie voor Financiën besloten in nader schriftelijk overleg te treden. In dit kader wensen de leden van de CDA-fractie de volgende vragen aan u voor te leggen.

Vragen en opmerkingen van de leden van de CDA-fractie

De leden van de CDA-fractie zijn de regering erkentelijk voor de grondige en spoedige beantwoording van de gestelde vragen. Toch hebben de leden van de CDA-fractie nog een aantal aanvullende vragen.

Terugwerkende kracht en artikel 10a Wet op de vennootschapsbelasting 1969

1.

In het verslag van een schriftelijk overleg staat dat een beperking van de periode van de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2019 voor art. 10a Wet Vpb 1969 zou leiden tot een derving van ongeveer € 100 miljoen met betrekking tot het jaar 2018⁴. Deze uitkomst en de berekening die eraan ten grondslag ligt komen overeen met de brief van 8 december 2017 op basis waarvan de incidentele derving werd toegelicht⁵. In de laatste brief werd aangegeven dat in het wetsvoorstel een definitieve inschatting van de budgettaire derving zou worden gegeven, aan de hand van een actuele stand van de aangiften⁶.

De leden van de CDA-fractie vragen zich dan ook af of u kunt aangeven of in uw antwoord de toegezegde definitieve inschatting van de structurele derving op jaarbasis is weergegeven. Ligt het niet voor de hand dat de derving voor het jaar 2018 inmiddels, anderhalf jaar na de voorlopige inschatting, op een substantieel lager bedrag moet worden gesteld, mede als gevolg van het feit dat anticipatiegedrag zich niet langer kan voordoen voor 2018? In die zin heeft de aankondiging van terugwerkende kracht al afschrikkend genoeg gewerkt. Maar bent u ook eens met de leden van de CDA-fractie dat de ingrijpende terugwerkende kracht van het wetsvoorstel daardoor aan legitimatie inboet en dat een terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2019 meer recht doet aan zowel het rechtszekerheidsbeginsel als de budgettaire effecten? Zou de Raad van State niet tot een ander advies gekomen zijn inzake de vraag of hier sprake is «van een uitzonderlijke geval»? Hoe verhoudt zich een bedrag van 100 miljoen tot de totale geschatte belastingopbrengst qua vennootschapsbelasting van 25 miljard euro? Is dan nog wel sprake van een uitzonderlijk geval, zeker als het om één jaar gaat?

³ Wet spoedreparatie fiscale eenheid (34 959).

Zie ook [https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/34959_wet_spoedreparatie_fiscale]

⁴ Kamerstukken I 2018–2019, 34 959, C, p. 12

⁵ Kamerstukken I 2017–2018, 34 959, G

⁶ Kamerstukken I 2017–2018, 34 959, G, p.4

Indien een herrekend bedrag, conform de hierboven beschreven aanname, lager uitkomt dan € 100 miljoen, zouden de leden van de CDA-fractie graag zien dat de regering wil aangeven of het wetsvoorstel zodanig kan worden aangepast dat de spoedreparatiemaatregel niet langer terugwerkt tot en met 1 januari 2018 maar tot en met 1 januari 2019.

Terugwerkende kracht en artikel 13I Wet op de vennootschapsbelasting 1969

2.

Uit het verslag van een schriftelijk overleg blijkt dat een beperking van de periode van de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2019 voor art. 13I Wet Vpb 1969 een extra derving geeft van € 6 miljoen in 2018⁷. De leden van de CDA-fractie nemen aan dat dit bedrag ook de ongewenste uitholling van de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag representeert, waar inzake de uitvoerbaarheid op wordt gewezen.

De leden van de CDA-fractie vragen zich sterk af of dit relatief beperkte budgettaire effect, in combinatie met de zeer negatief uitgevallen uitvoeringstoets voor art. 13I Wet Vpb 1969, wel rechtvaardigt dat deze uiterst complexe bepaling in slechts één jaar, 2018, moet worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. Daarbij speelt mee dat het in de praktijk momenteel kan gebeuren dat ten behoeve van de belastingpositie in de jaarrekening over 2018 een veelal zeer complexe 13I-analyse op fiscale eenheidsniveau is of moet worden gemaakt (aangezien het wetsvoorstel nog niet is aangenomen), maar de aangifte over 2018 straks wel moet worden opgesteld met inachtneming van de spoedreparatiemaatregel. Voor de aangifte moet dus weer een 13I-analyse worden opgesteld alsof geen sprake is van een fiscale eenheid, hetgeen betekent dat de eerdere 13I-analyse geen relevantie meer heeft. Dit leidt tot een onwenselijke en onevenredige toename van de administratieve lasten voor alleen het jaar 2018 (gezien de afschaffing van art. 13I Wet Vpb 1969 met ingang van 2019).

In aanvulling op het voorgaande merken de leden van de CDA-fractie op dat haar geluiden uit de praktijk bereiken, dat de mogelijk verschuldigde belasting als gevolg van het toepassen van art. 13I Wet Vpb 1969 als ware er geen fiscale eenheid wel eens significanter zou kunnen zijn dan tot nog toe werd aangenomen. Een voorzichtige schatting is dat dit bedrag wel eens de € 100 miljoen zou kunnen overstijgen, te betalen door bonafide belastingplichtigen die nooit een beroep op de per-elementbenadering hebben gedaan (of hadden kunnen doen). Zij hebben ook nooit op deze extra en buitensporig zware belastinglast gerekend en ook niet kunnen of hoeven rekenen. Deze last staat in schril contrast met zelfs de totale verwachte opbrengst van de spoedreparatiemaatregel (dus voor alle elementen samen) vóór de beperking van de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018 (€ 36 miljoen over de periode van 25 oktober 2017, 11.00 uur, tot en met 31 december 2018⁸).

Bent u het eens met de leden van de CDA-fractie dat het toch niet zo kan zijn dat de spoedreparatiemaatregel, die beoogt een verondersteld «gat» in het belastingstelsel te dichten, nieuwe (en vanuit het wettelijk systeem bezien: onbedoelde) belastingopbrengsten gaat genereren die vele malen meer bedragen dan de omvang van de veronderstelde derving

⁷ Kamerstukken I 2018–2019, 34 959, C, p. 12

⁸ Kamerstukken II, 2017–2018, 34 959, nr. 3, p. 8. Zie ook Kamerstukken II 2018 – 2019, 35 000, nr. 72, de toelichting bij de nota van wijziging, als gevoegd bij de brief van de Staatssecretaris d.d. 26 oktober 2018 naar aanleiding van de heroverweging van het pakket vestigingsklimaat.

van belastingopbrengsten die het beoogt te voorkomen? Bent u het met de leden van de CDA-fractie eens dat er van onbedoelde extra opbrengsten sprake kan zijn, zoals hierboven beredeneerd aangegeven?

Naar de leden van de CDA-fractie begrijpen wordt de terugwerkende kracht gerechtvaardigd vanuit de vrees voor belastingderving. De aangevoerde argumenten ter rechtvaardiging van de terugwerkende kracht komen naar de stellige overtuiging van de leden van de CDA-fractie echter zwaar onder druk te staan, nu die terugwerkende kracht resulteert in een aanzienlijke extra belastinglast voor de getroffen belastingplichtigen van ongeveer 100 miljoen, zoals aangegeven voor alleen al art. 13l Wet Vpb 1969.

Alles afwegende zouden de leden van de CDA-fractie graag zien dat het wetsvoorstel zodanig wordt aangepast dat de spoedreparatiemaatregel niet langer ziet op art. 13l Wet Vpb 1969. Wat is uw reactie hierop en op de genoemde ontwikkelingen en argumenten?

Ten aanzien van de uitvoeringstoetsen, zoals door de Belastingdienst uitgebracht⁹, vragen de leden van de CDA-fractie zich in goede gemoede af welke waarde daaraan moet worden toegekend. Zo wordt bijvoorbeeld in de uitvoeringstoets ter zake van de voorgenomen wijziging van artikel 13l, een meerderheid aan «rode vlaggen» wordt uitgedeeld¹⁰ zonder dat u daar gevolgen aan geeft. In gewoon Nederlands: de Belastingdienst geeft een negatief oordeel, maar de maatregel wordt toch voorgesteld, terwijl de Belastingdienst qua controle op sommige punten al overbelast is. In het antwoord schrijft u dat de maatregel kwetsbaar is qua uitvoering, maar dat vanwege het voldoen aan twee voorwaarden het oordeel toch positief is. Een van de voorwaarden is dat de artikel 13l met ingang van 1 januari 2019 is afgeschaft. Toch zou er sprake zijn van een onacceptabel grondslaguitholling in de orde van grootte van 6 miljoen euro. Hoe serieus neemt de regering de uitvoeringstoetsen van de Belastingdienst als het oordeel van de Belastingdienst overwegend negatief is? Waarom overweegt de regering niet de voorgestelde maatregel ter zake van artikel 13l alleen al om uitvoeringstechnische redenen in te trekken? De leden van de CDA-fractie zouden een serieuze bezinning en reflectie op dit punt op prijs stellen.

Artikel 10a Wet op de vennootschapsbelasting 1969

3.

Kunt u bevestigen dat het bij de tegenbewijsmogelijkheid van art. 10a Wet Vpb 1969 onder de spoedreparatie gaat om de daadwerkelijke motieven en de daadwerkelijke compenserende heffing (en niet om fictieve)?

4.

Onderstaande voorbeelden zijn opgesteld naar aanleiding van het antwoord op de vragen over art. 15ah Wet Vpb 1969 en de compenserende heffingstoets (in het kader van art. 10a Wet Vpb 1969).

Kunt u de (juistheid van de) gegeven uitwerking van deze voorbeelden bevestigen?

Voorbeeld 1

Een fiscale eenheid bestaat uit een moedervenootschap, dochtermaatschappij D (debiteur) en dochtermaatschappij C (crediteur). D betaalt 100

⁹ Uitvoeringstoetsen Spoedreparatie Fiscale Eenheid. Te raadplegen via [<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-844349.pdf>]

¹⁰ Uitvoeringstoetsen Spoedreparatie Fiscale Eenheid, p. 8

rente aan C. Stel dat in verband met de binnen de fiscale eenheid in beginsel niet zichtbare «interne rente» door toepassing van het voorgestelde art. 15, lid 16, Wet Vpb 1969 in combinatie met art. 10a Wet Vpb 1969, een bedrag van 100 fictief wordt bijgeteld bij de winst van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid maakt winst en beschikt niet over compensabele verliezen. Geen enkele vennootschap beschikt over voorvoegingsverliezen. De fiscale eenheid doet een beroep op de tegenbewijsregeling in de zin van art. 10a, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 (compenserende heffingstoets).

Uitwerking voorbeeld 1:

Het beroep op de tegenbewijsregeling van art. 10a, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 slaagt, tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat de schuld of de 10a-rechtshandeling niet in overwegende mate zijn ingegeven door zakelijke overwegingen. Als de inspecteur daarin slaagt, wordt 100 bijgeteld bij de winst van de fiscale eenheid. Gezien de afwezigheid van voorvoegingsverliezen speelt art. 15ah Wet Vpb 1969 in dit voorbeeld geen rol.

Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1, maar nu beschikt (alleen) D over voorvoegingsverliezen van 120.

Uitwerking voorbeeld 2:

Het beroep op de tegenbewijsregeling van art. 10a, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 slaagt, tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat de schuld of de 10a-rechtshandeling niet in overwegende mate zijn ingegeven door zakelijke overwegingen. Als de inspecteur daarin slaagt, wordt 100 bijgeteld bij de winst van de fiscale eenheid.

De voorvoegingsverliezen van D zijn niet van belang, omdat de compenserende heffingstoets op het niveau van crediteur C plaatsvindt. De eventueel in aanmerking te nemen fictieve bijtelling van 100 wordt ingevolge art. 15ah, lid 1, Wet Vpb 1969 toegerekend aan C. De voorvoegingsverliezen van D kunnen, behoudens voor zover D bijdraagt aan de reguliere winst van de fiscale eenheid, (nog) niet worden verrekend.

Voorbeeld 3

Als voorbeeld 1, maar nu beschikt (alleen) C over voorvoegingsverliezen van 120.

Uitwerking voorbeeld 3:

Het beroep op de tegenbewijsregeling van art. 10a, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 slaagt niet. Als de fiscale eenheid niet aannemelijk maakt dat zowel de schuld als de 10a-rechtshandeling in overwegende mate zijn ingegeven door zakelijke overwegingen (zie de dubbele zakelijkheidstoets van art. 10a, lid 3, onderdeel a, Wet Vpb 1969), dan wordt 100 bijgeteld bij de winst van de fiscale eenheid.

Deze fictieve bijtelling wordt ingevolge art. 15ah, lid 1, Wet Vpb 1969 toegerekend aan C. Indien C voor het overige niet bijdraagt aan de reguliere winst van de fiscale eenheid, kunnen de voorvoegingsverliezen van C voor een bedrag van 100 worden verrekend en resteert een voorvoegingsverlies van 20.

Voorbeeld 4

Als voorbeeld 1, maar nu beschikt (alleen) de fiscale eenheid over compensabele verliezen van 120. Deze bestonden al bij aanvang van het jaar waarin de 10a-schuld werd aangegaan.

Uitwerking voorbeeld 4:

Het beroep op de tegenbewijsregeling van art. 10a, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 slaagt niet. Als de fiscale eenheid niet aannemelijk maakt dat zowel de schuld als de 10a-rechtshandeling in overwegende mate zijn ingegeven door zakelijke overwegingen (zie de dubbele zakelijkheidstoets van art. 10a, lid 3, onderdeel a, Wet Vpb 1969), dan wordt 100 bijgeteld bij de winst van de fiscale eenheid.

Gezien de afwezigheid van voorvoegingsresultaten speelt art. 15ah Wet Vpb 1969 in dit voorbeeld geen rol. Het compensabele verlies kan voor een bedrag van 100 worden verrekend. Er resteert een verlies van 20.

Artikel 10a en 13l Wet op de vennootschapsbelasting 1969

5.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af of, indien in de uitwerking van voorbeeld 2 en 3 zou hebben te gelden dat de fictieve bijtelling ingevolge art. 15ah, lid 1, Wet Vpb 1969 moet worden toegerekend aan D, aangeven kan worden hoe een dergelijke toerekening zich verhoudt tot elk van de twee volzinnen van het voorgestelde art. 15, lid 16 Wet Vpb 1969 en het feit dat de rentelast zonder fiscale eenheid dan wel niet-afrekbaar is, maar mét fiscale eenheid ook al niet tot aftrek leidde, omdat de rentestroom dan niet zichtbaar is?

Bent u het met de leden van de CDA-fractie eens dat het meer voor de hand ligt dat de voorgestelde wettekst c.q. de spoedreparatiemaatregel evenzeer leidt tot het zichtbaar worden van de rentebate en dat het die rentebate is die – via de tweede volzin van het voorgestelde art. 15, lid 16 Wet Vpb 1969 – uiteindelijk tot de fictieve bijtelling leidt? Graag enige verheldering terzake.

Artikel 20a Wet op de vennootschapsbelasting 1969

6.

In het antwoord op onze technische vraag over de toepassing van de herwaarderingsmogelijkheid van art. 20a, lid 12 Wet Vpb 1969 wordt opgemerkt dat op het deel van de herwaarderingswinst dat de (niet langer voorwaarts verrekenbare) 20a-verliezen te boven gaat – in het voorbeeld 200 – in principe kan worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid¹¹.

Kunt u aangeven in welk geval het meerdere van 200 niet zou kunnen worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid?

7.

Bij nota van wijziging is de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel beperkt tot 1 januari 2018¹². In de nota naar aanleiding van het verslag wordt in het kader van het toepassen van art. 20a Wet Vpb 1969 onder de spoedreparatiemaatregel echter nog steeds en ook diverse keren verwezen naar de voorheen voor de terugwerkende kracht gehanteerde datum van 25 oktober 2017¹³. Dit brengt onduidelijkheid met zich mee en is ook niet in overeenstemming met de voorgestelde wettekst na genoemde wijziging. Tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer is door u evengoed aangegeven dat de gehanteerde datum van 25 oktober 2017 geen omissie betreft, maar zo is bedoeld.

¹¹ Kamerstukken I 2018–2019, 34 959, C, p. 16

¹² Kamerstukken II 2018–2019, 34 959, nr. 6, p. 1

¹³ Kamerstukken II 2018–2019, 34 959, nr. 7

Kunt u aangeven in hoeverre laatstgenoemde datum in overeenstemming is met het wetsvoorstel, dat met betrekking tot art. 20a Wet Vpb 1969 thans alleen nog de datum van 1 januari 2018 vermeldt?

8.

In de nota naar aanleiding van het verslag is opgemerkt dat het «niet goed denkbaar» lijkt dat reeds verrekende verliezen teruggenomen moeten worden ten gevolge van de spoedreparatiemaatregel met betrekking tot art. 20a Wet Vpb 1969¹⁴.

De leden van de CDA-fractie vragen een bevestiging dat de spoedreparatiemaatregel niet tot gevolg heeft dat wordt teruggenomen op verliezen die vóór 1 januari 2018 al zijn verrekend, ook niet via navordering? Zo nee, kunt u dan aangeven in welke situaties reeds verrekende verliezen wél zouden kunnen en moeten worden teruggenomen?

9.

Door toepassing van de spoedreparatiemaatregel op art. 20a Wet Vpb 1969 rijzen in de praktijk veel vaker dan tot nu toe het geval was vragen over de toepassing van de inkrimpings- en beleggingstoets bij (enkelvoudige) houdstermaatschappijen (met verliezen op stand-alonebasis). De parlementaire toelichting uit het verleden is op dit punt echter uiterst summier. Derhalve komen ten behoeve van de praktijk de volgende vragen op.

- a) *Kunt u ter zake van de inkrimpingstoets (werkzaamhedaentoets) aangeven hoe de in de wetsgeschiedenis¹⁵ genoemde relevante factoren (personeelsbezetting, omzet en bezittingen) bij een houdstermaatschappij moeten worden ingevuld en getoetst en hoe ze onderling moeten worden gewogen? Is de factor bezittingen voor dit type belastingplichtigen doorslaggevend? Gaat het daarbij om de waarde in het economische verkeer?*
- b) *Kunt u ter zake van de beleggingstoets ingaan op de huidige interpretatie van de wetsgeschiedenis¹⁶ met betrekking tot zuiver passieve holdings en actieve houdstermaatschappijen? Hierbij komen onder meer de volgende vragen op:*
 - a. *Onder welke omstandigheden vormen de aandelen in een actieve dochtermaatschappij geen belegging voor een zuivere passieve holding?*
 - b. *Wanneer is sprake van een actieve houdstermaatschappij als bedoeld in voornoemde wetsgeschiedenis? En speelt bijvoorbeeld de betrokkenheid van de bestuurders bij de rest van het concern of de mate waarin de houdstermaatschappij een actief onderdeel is van het concern hierbij een rol?*
 - c. *Wanneer is sprake van een relatie tussen de bedrijfsuitoefening van een actieve houdstermaatschappij en de bedrijfsactiviteiten van de dochtermaatschappij (waardoor geen sprake is van een belegging)?*
 - d. *Kunt u bevestigen dat indien de houdstermaatschappij een wezenlijke schakelfunctie vervult (zie de schakelresolutie van 15 oktober 1974, BNB 1975/11), voldaan is aan de beleggingstoets?*

10.

In de nota naar aanleiding van het verslag heeft u aangegeven dat met «de verliezen, bedoeld in artikel 20a» in het voorgestelde art. 15, lid 17 Wet Vpb 1969 wordt bedoeld op de verliezen van de fiscale eenheid

¹⁴ Kamerstukken II 2018–2019, 34 959, nr. 7, p. 67

¹⁵ Kamerstukken II, 2000–2001, 27 209, nr. 7, p. 17

¹⁶ O.a. Kamerstukken II, 2000–2001, 27 209, nr. 6, p. 41–42

toerekenbaar aan een belastingplichtige (maatschappij) als ware er geen fiscale eenheid¹⁷.

Klopt de gevolgtrekking van de leden van de CDA-fractie dat hieruit kan worden afgeleid dat art. 20a Wet Vpb 1969 (ook) onder de spoedreparatie-maatregel alleen in beeld komt als de fiscale eenheid ten tijde van de belangwijziging als bedoeld in art. 20a, lid 1 Wet Vpb 1969 over voorwaarts te verrekenen verliezen beschikt? En is het juist dat het hierbij ook om nog niet bij aanslag vastgestelde verliezen kan gaan en tevens alleen het verlies van de fiscale eenheid over het jaar van belangwijziging, geleden in de periode tot aan die belangwijziging kan betreffen? Zie in dit verband ook NTFR-A 2018/10¹⁸. Kunt u ter zake van de door de auteurs opgeworpen vervolgvraag bevestigen dat voor zowel de aandeelhouders-toets van art. 20a, lid 1 Wet Vpb 1969 als de (per afzonderlijke gevoegde 20a-vennootschap toe te passen) inkrimpingstoets van art. 20a, lid 4 Wet Vpb 1969 moet worden aangesloten bij het oudste verliesjaar van de fiscale eenheid?

11.

In de nota naar aanleiding van het verslag geeft u op de vraag op welke wijze de verliestoerekening van het voorgestelde art. 15, lid 17, eerste volzin Wet Vpb 1969 dient plaats te vinden aan, dat dit moet geschieden in verhouding tot de resultaten als ware de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig, dat de art. 15af en 15ah Wet Vpb 1969 hierbij niet van toepassing zijn, en dat verder een zo zelfstandig mogelijke resultaatberekening binnen de fictie van de fiscale eenheid heeft te gelden¹⁹.

Kunt u bevestigen dat hieruit moet worden afgeleid dat het niet de bedoeling is het resultaat van de tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen volledig te reconstrueren zonder rekening te houden met de fiscale eenheid? Zie ook in dit verband hetgeen de auteurs in NTFR-A 2018/10 hebben opgemerkt²⁰. Kunt u ingaan op de aldaar geschetste situatie waarin meerdere fiscale eenheidsmaatschappijen in een jaar een verlies hebben geleden, een of meer fiscale-eenheidsmaatschappijen in dat jaar winst hebben behaald en de fiscale eenheid als geheel verlies heeft geleden? In een dergelijke situatie komt immers de vraag op welk deel van het fiscale eenheidsverlies aan welke «verliesmaatschappijen» moet worden toegerekend. Hierbij kan aan het voorbeeld worden gedacht dat moedermaatschappij A en dochtermaatschappijen B en C een verlies lijden van 5 en dochtermaatschappij D een winst maakt van eveneens 5. Hoe moet de enkelvoudige winst van dochtermaatschappij D over de enkelvoudige verliezen worden «verdeeld»? Kunt u hierbij ingaan op de vergelijking met art. 12 Besluit FE 2003?

De leden van de vaste commissie voor Financiën zien de beantwoording van de gestelde vragen met belangstelling en bij voorkeur vóór 2 april 2019 tegemoet.

De voorzitter van de vaste commissie voor Financiën,
Knip

¹⁷ Kamerstukken II, 2018–2019, 34 959, nr. 7, p. 43

¹⁸ F. van Horzen en B. Suvaal, «Aangeboden! Gedeeltelijke antwoorden en (her)bezinning – de spoedreparatie fiscale eenheid en art. 20a Wet VPB 1969 (het vervolg)», NTFR-A 2018/10, paragraaf 3, onderdeel b en h.

¹⁹ Kamerstukken II, 2018–2019, 34 959, nr. 7, p. 44–45

²⁰ F. van Horzen en B. Suvaal, «Aangeboden! Gedeeltelijke antwoorden en (her)bezinning – de spoedreparatie fiscale eenheid en art. 20a Wet VPB 1969 (het vervolg)», NTFR-A 2018/10, paragraaf 3, onderdeel g.

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 5 april 2019

Hierbij ontvangt u de antwoorden op de nadere vragen van de vaste commissie voor Financiën over het wetsvoorstel 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). Deze vragen zijn gesteld in de brief van de voorzitter van de vaste commissie voor Financiën van 28 maart 2019 met kenmerk 163414.03u. Het zijn vragen van de leden van de fractie van het CDA. In deze brief worden deze vragen beantwoord.

Terugwerkende kracht

De leden van de fractie van het CDA stellen allereerst een aantal aanvullende vragen over de terugwerkende kracht van dit wetsvoorstel. Deze leden vragen het kabinet voornamelijk stil te staan bij de omvang van de structurele budgettaire derving die het gevolg is van de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU). In dat verband vragen deze leden of er wel sprake is van een uitzonderlijk geval dat de terugwerkende kracht van dit wetsvoorstel rechtvaardigt.

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of de structurele budgettaire derving als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU van € 100 miljoen niet op een substantieel lager bedrag uit zou komen vanwege gedragseffecten. Al bij de aankondiging van de spoedreparatiemaatregelen op 25 oktober 2017 is aangegeven dat de terugwerkende kracht noodzakelijk is vanwege ongewenste uitholling van de belastinggrondslag en vanwege de budgettaire derving. Het gaat dus nadrukkelijk om het samenstel van die redenen. Daarbij is aangegeven dat de structurele derving zou kunnen oplopen tot enkele honderden miljoenen euro's per jaar. Deze inschatting is destijds gebaseerd op een analyse van de rentebedragen waarvoor de renteaftrek wordt geweigerd op grond van artikel 10a Wet Vpb 1969 (renteaftrekbepanking ter voorkoming van winstdrainage). Deze inschatting bestaat uit twee componenten. Allereerst is er de inschatting dat belastingplichtigen in bestaande situaties een beroep kunnen doen op de uitspraak van het HvJ EU waardoor er naar verwachting een structurele derving van € 100 miljoen per jaar zou ontstaan als afgezien wordt van reparatie door middel van het wetsvoorstel. Daarnaast is er naar verwachting een gedragseffect waarbij nieuwe situaties worden opgezocht om ongewenste grondslaguitholling te bewerkstelligen en waardoor dit bedrag zou kunnen oplopen indien afgezien wordt van reparatie door middel van het wetsvoorstel.

Het bedrag van de derving van € 100 miljoen is destijds berekend door in de aangiften vennootschapsbelasting over de periode 2012–2015 te analyseren hoeveel rente jaarlijks in aftrek is beperkt op basis van artikel 10a Wet Vpb 1969 bij belastingplichtigen met een moeder- of dochterlichaam in een andere lidstaat van de Europese Unie (EU). Onder deze groep van omstreeks 11.000 belastingplichtigen met een EU-dochter bevinden zich naar schatting ongeveer 800 belastingplichtigen die voor € 3,2 miljard per jaar aan niet-aftrekbare rente als gevolg van artikel 10a Wet Vpb 1969 in hun aangifte hebben opgenomen. Niet al deze rente zal met een succesvol beroep op de per-elementbenadering die volgt uit de uitspraak van het HvJ EU alsnog in aftrek mogen worden gebracht. De (groeve) inschatting is dat deze belastingplichtigen voor de helft van dit bedrag een geslaagd beroep kunnen doen op de per-elementbenadering.

Verder geldt dat veel van deze belastingplichtigen zich in een situatie bevinden met een dusdanig lage winst of een verlies dat een additionele renteaftrek leidt tot een (groter) verlies dat niet te verrekenen valt. In totaal wordt geraamd dat ongeveer een kwart van het bedrag uiteindelijk wordt geëffectueerd. Dit leidt tot een inschatting van de derving van € 100 miljoen per jaar. Kort voor de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer is nogmaals gekeken naar actuele aangiftegegevens. De nieuwe gegevens gaven geen aanleiding om de omvang van de structurele derving aan te passen. Er is geen aanleiding om te veronderstellen dat deze groep belastingplichtigen op basis van de aankondiging van de spoedreparatiemaatregelen zou gaan herstructureren. Bij deze groep was de rente immers reeds in aftrek beperkt en het is niet de verwachting dat deze groep als gevolg van de aankondiging of het wetsvoorstel een andere keuze zou maken om de gevolgen van het wetsvoorstel – die tot hetzelfde resultaat zouden leiden als in de bestaande situatie het geval is – te voorkomen.

Per saldo betekent dit – deze leden vragen hiernaar – dat een beperking van de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel tot en met 1 januari 2019 in plaats van 1 januari 2018 leidt tot een additionele budgettaire derving van € 100 miljoen. Het kabinet beschouwt een dergelijke inkomstenderving als substantieel en stelt vast dat het daarmee een jaar langer ongewenste grondslaguitholling mogelijk zou maken. Dit in antwoord op de daarover door de leden van de fractie van het CDA gestelde vraag. Daarnaast zal elke derving conform de begrotingssystematiek ook van dekking moeten worden voorzien.

Aangezien het niet repareren met terugwerkende kracht de mogelijkheden om de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag uit te hollen vergemakkelijkt en dat gepaard gaat met een grote budgettaire derving, is terugwerkende kracht noodzakelijk. Volgens het kabinet is beperking van de terugwerkende kracht tot 1 januari 2019 dan ook niet aan de orde. Het kabinet benadrukt dat de reden daarvoor niet uitsluitend is gestoeld op de wens om de structurele budgettaire derving te voorkomen, maar juist op de combinatie van twee factoren die deze wijze van reparatie naar de mening van het kabinet noodzakelijk maakt. De terugwerkende kracht is daar een onlosmakelijk onderdeel van. Daarnaast wordt terugwerkende kracht van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen noodzakelijk geacht om te voorkomen dat door middel van op grondslaguitholling gerichte anticipatie forse budgettaire risico's zouden ontstaan. De terugwerkende kracht beoogt dus zowel te voorkomen dat een beroep kan worden gedaan op de per-elementbenadering – als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU – in bestaande situaties waarbij bijvoorbeeld de aftrek reeds wordt geweigerd op grond van een renteaftrekbeperking als in nieuwe situaties waarin wordt geanticipeerd op ongewenste grondslaguitholling. In reactie op de daarover door leden van de fractie van het CDA gestelde vragen is naar de mening van het kabinet daarom sprake van een uitzonderlijk geval.

Zoals eerder opgemerkt laat het voorgaande onverlet dat het kabinet erkent dat het wetsvoorstel bestaande rechtsverhoudingen raakt. Juist om die reden heeft het kabinet de scherpste kanten van het onderhavige wetsvoorstel verzacht. Het wetsvoorstel bevat allereerst een overgangsmaatregel die ziet op de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage, waarbij belastingplichtigen onder voorwaarden de gelegenheid hebben om binnen een tijdelijke overgangsperiode bepaalde gevolgen van de spoedreparatiemaatregelen, indien van toepassing, te voorkomen. Daarnaast is de periode van terugwerkende kracht beperkt tot en met 1 januari 2018 in plaats van tot en met 25 oktober 2017, 11.00 uur. Het beperken van de periode van de terugwerkende kracht tot en met

1 januari 2018 zorgt ervoor dat de toepassing van de betreffende in dit wetsvoorstel opgenomen spoedreparatiemaatregelen minder complex zal zijn voor belastingplichtigen en de Belastingdienst. Voor veel belastingplichtigen wordt daarmee voorkomen dat de aangifte over 2017 moet worden ingediend, terwijl op het moment van indienen van die aangifte het wetgevingsproces mogelijk nog niet is afgerond. Voor de Belastingdienst wordt door het beperken van de terugwerkende kracht de uitvoerbaarheid van dit wetsvoorstel verbeterd.

In het kader van de terugwerkende kracht vragen de leden van de fractie van het CDA ook aandacht voor de renteaftrekbeperking van artikel 13I Wet Vpb 1969. Daarbij suggereren deze leden dat de opname van deze renteaftrekbeperking in de spoedreparatiemaatregelen zou leiden tot een aanzienlijke opbrengst. De toepassing van deze renteaftrekbeperking als ware er geen fiscale eenheid kan er weliswaar in voorkomende gevallen toe leiden dat deze renteaftrekbeperking van toepassing wordt, terwijl dat zonder dit wetsvoorstel niet het geval zou zijn. Het omgekeerde kan echter ook, dat wil zeggen dat als gevolg van dit wetsvoorstel in bepaalde gevallen deze renteaftrekbeperking niet of in beperktere mate toepassing vindt. Doordat voor de toepassing van deze renteaftrekbeperking als ware er geen fiscale eenheid ook alle deelnemingsverhoudingen binnen fiscale eenheid zichtbaar worden, is de hoogte van de verkrijgingsprijs van de deelnemingen bij de aandeelhouder van invloed op de omvang van het eigen vermogen van de aandeelhouder voor de toepassing van deze bepaling. In bepaalde gevallen kan dat tot gevolg hebben dat het eigen vermogen van de aandeelhouder toeneemt. De toename van het eigen vermogen kan onder omstandigheden leiden tot een lagere deelnemings-schuld. Ook heeft het wetsvoorstel tot gevolg dat de franchise van € 750.000 per maatschappij moet worden toegepast. In die gevallen kan de toepassing van deze renteaftrekbeperking als ware er geen fiscale eenheid leiden tot een lager bedrag aan rente dat in aftrek wordt beperkt dan het geval zou zijn zonder dit wetsvoorstel. Het voorgaande is inherent aan een consequente toepassing van de spoedreparatiemaatregelen uit dit wetsvoorstel. Vanwege deze tegengestelde effecten wordt daarom met dit wetsvoorstel met betrekking tot de renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente per saldo geen opbrengst behaald.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente niet buiten het bereik van het wetsvoorstel kan blijven. Ook deze renteaftrekbeperking behoort tot de waarschijnlijk meest kwetsbare bepalingen waarbij de per-elementbenadering de beoogde werking van deze bepaling zou kunnen doorkruisen. Het niet-meenemen van artikel 13I Wet Vpb 1969 met de spoedreparatie zou leiden tot ongewenste uitholling van de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag. Het gaat daarbij – als gevolg van een beroep op de uitspraak van het HvJ EU – om € 6 miljoen, dat is in absolute zin mogelijk niet omvangrijk. De mogelijke Europeesrechtelijke kwetsbaarheid blijkt ook uit een recente uitspraak van Rechtbank Den Haag, waarin een beroep op de per-elementbenadering als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU van 22 februari 2018 is toegekend.²¹ De rechtbank heeft in die uitspraak beslist dat de renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente gedeeltelijk buiten toepassing moet worden gelaten. Tegen genoemde uitspraak van de rechtbank is hoger beroep ingesteld. Indien onherroepelijk komt vast te staan dat een beroep op de per-elementbenadering slaagt, zou deze renteaftrekbeperking – voor de periode voorafgaand aan 1 januari 2018 – geheel of gedeeltelijk buiten toepassing moeten blijven. Dat deze renteaftrekbeperking per 1 januari 2019 is vervallen (met een eerste toepassing met betrekking tot boekjaren die op of na 1 januari 2019

²¹ Rechtbank Den Haag 26 april 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:8987.

aanvangen) onder gelijktijdige invoering van de earningsstrippingmaatregel doet niet aan af aan de ongewenste mogelijkheid om in de periode tot inwerkingtreding van de earningsstrippingmaatregel een beroep te doen op de per-elementbenadering. Het niet meenemen van deze renteaftrekbeperking in het wetsvoorstel, waarmee een jaar langer grondslaguitholling mogelijk wordt gemaakt, is wat het kabinet betreft onwenselijk.

Ook vragen de leden van de fractie van het CDA welke waarde het kabinet toekent aan de uitvoeringstoetsen van de Belastingdienst. Het kabinet blijft zich inspannen om bij nieuwe wetgeving voor de meest uitvoerbare en minst complicerende variant te kiezen. Ook bij dit wetsvoorstel heeft de uitvoerbaarheid bijzondere aandacht gehad, juist vanwege het oordeel van de Belastingdienst. Naast de uitvoerbaarheid zijn er ook altijd andere aspecten die het kabinet betreft in de afweging om te komen tot een wetsvoorstel. Zo speelt bij dit wetsvoorstel de ongewenste grondslaguitholling een belangrijke rol. Binnen dit kader heeft het kabinet zich ingespannen om ook voor de voorgestelde maatregel ter zake van artikel 13l Wet Vpb 1969 de meest uitvoerbare regeling te treffen.

Renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de toepassing van de compenserendeheffingstoets van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 in relatie tot het onderhavige wetsvoorstel. Vervolgens vragen deze leden aan de hand van een aantal voorbeelden naar de uitwerking van het onderhavige wetsvoorstel met betrekking tot artikel 10a Wet Vpb 1969 en artikel 15ah Wet Vpb 1969. De voorbeelden hebben betrekking op de situatie waarin een interne lening door een gevoegde (dochter)maatschappij C wordt verstrekt aan een andere gevoegde (dochter)maatschappij D. In de kern komen deze vragen neer op de toepassing van de compenserendeheffingstoets van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 in situaties waarin de fiscale eenheid – waartoe de gevoegde maatschappijen C en D behoren – al dan niet beschikt over compensabele verliezen en in situaties waarin de gevoegde maatschappijen afzonderlijk al dan niet voorvoegingsverliezen hebben. Daarnaast vragen deze leden bij welke maatschappij – de debiteur of de crediteur van de interne 10a-lening – de «bijtelpost» als gevolg van de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 moet worden toegerekend voor de toepassing van artikel 15ah Wet Vpb 1969 (de bepaling van de zelfstandige winst).

Door de spoedreparatiemaatregel moet de fiscale eenheid voor de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 worden weggedacht en daarmee moet het reguliere artikel 10a-toetskader worden toegepast (derhalve ook de compenserendeheffingstoets) als ware er geen fiscale eenheid. Daarbij is van belang dat de gevolgen van een eventueel fiscaal groepsregime worden meegenomen bij de compenserendeheffingstoets, onder andere als door een dergelijk groepsregime verliezen van de ene groepsmaatschappij worden afgezet tegen rentebaten van een andere groepsmaatschappij. Op basis van het voorgestelde zestiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 moet artikel 10a Wet Vpb 1969 worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. Daardoor wordt de lening van maatschappij C aan maatschappij D zichtbaar. Voor de toepassing van de compenserendeheffingstoets is het volgende van belang. De compenserendeheffingstoets valt uiteen in een aantal deeltoetsen. Aan de compenserendeheffingstoets is voldaan als:

- a. sprake is van een per saldo naar Nederlandse maatstaven redelijke belastingheffing over de rente;
- b. geen sprake is van verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken uit eerdere jaren; en

- c. geen sprake is van verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken die in het jaar zelf zijn ontstaan dan wel op korte termijn zullen ontstaan.

Toetsing van element a vindt permanent plaats. Toetsing van de elementen b en c vindt eenmalig plaats ten tijde van het ontstaan van de lening. Indien de crediteur in Nederland gevestigd is, zal doorgaans voldaan zijn aan deelttoets a.

Bij de beoordeling van de elementen b en c moet vervolgens worden getoetst naar het moment waarop de lening is verstrekt. Beoordeeld moet worden of verliezen of andersoortige aanspraken aanwezig waren uit jaren voorafgaande aan het jaar waarin de schuld is aangegaan (deelttoets b) dan wel dat deze zouden ontstaan in dat jaar of op korte termijn (deelttoets c) waardoor over de rente per saldo geen heffing naar bedoelde redelijke maatstaven is verschuldigd. Deze twee toetsen vinden plaats bij de uitlenende vennootschap (in het voorbeeld C) waarbij eventuele compensabele verliezen of andersoortige aanspraken van de fiscale eenheid ook van belang zijn. Dat betekent dat niet aan deelttoets b is voldaan als de fiscale eenheid waarvan de uitlenende vennootschap (in het voorbeeld C) deel uitmaakt compensabele verliezen had ten tijde van het ontstaan van de schuld.

In het geval C zelfstandig verliesgevend is en die verliezen binnen fiscale eenheid kunnen worden verrekend met de winsten van de moedervennootschap of D, terwijl de fiscale eenheid per saldo geen verlies lijdt, wordt ervan uitgegaan dat er geen sprake is van verrekening van verliezen (of van andersoortige aanspraken) uit jaren voorafgaande aan het betreffende jaar met als gevolg dat in beginsel sprake is van compenserende heffing. Vervolgens heeft de inspecteur wel de mogelijkheid om zo nodig aannemelijk te maken dat de schuld is aangegaan met het oog op het verrekenen van verliezen (of van andersoortige aanspraken) welke in het jaar zelf zijn ontstaan dan wel op korte termijn zullen ontstaan (artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969). Dat is in grote mate afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval (waaronder de voorzienbaarheid van de verliezen op het moment van aangaan van de schuld). De binnen de fiscale eenheid betaalde en ontvangen rente is in principe fiscaal niet zichtbaar, maar de betreffende rentepostcorrectie wordt op grond van het onderhavige wetsvoorstel bijgeteld bij de winst van de fiscale eenheid. Deze bijtelpost bij de winst van de fiscale eenheid ontstaat door de correctie van de als gevolg van deze toepassing zichtbare niet-aftekbare rente bij de debiteur, waardoor indien aan de orde de debiteur voor de toepassing van artikel 15ah, eerste lid, Wet Vpb 1969 (de bepaling van de zelfstandige winst) ter zake de winst berekent alsof zij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid waarbij deze maatschappij per saldo geen renteaftrek heeft.

Verliesverrekening bij wijziging van het belang

De leden van de fractie van het CDA constateren dat in het antwoord op de technische vraag van deze leden in het verslag van een schriftelijk overleg over de toepassing van de herwaarderingsmogelijkheid van artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt opgemerkt dat het deel van de herwaarderingswinst dat de (niet langer voorwaarts verrekenbare) 20a-verliezen te boven gaat – in het voorbeeld 200 – in principe kan worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid.²² De leden van de fractie van het CDA vragen aan te geven in welk geval het meerdere van 200 niet zou kunnen worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid. De term «in principe» is bewust in de tekst

²² Kamerstukken I 2018/19, 34 959, C, p. 16.

opgenomen voor het geval er andere redenen zijn waardoor verrekening niet mogelijk is, zoals een situatie van *fraus legis*.

De leden van de fractie van het CDA vragen aan te geven in hoeverre de gehanteerde datum van 25 oktober 2017 in overeenstemming is met het wetsvoorstel, dat met betrekking tot artikel 20a Wet Vpb 1969 thans alleen nog de datum van 1 januari 2018 vermeldt.

De voorgestelde spoedreparatiemaatregel met betrekking tot artikel 20a Wet Vpb 1969 en de daarmee verband houdende regelingen dienen te worden toegepast met ingang van 1 januari 2018 als ware er geen fiscale eenheid (zonder temporele werking). Hoewel het onderhavige wetsvoorstel er vanwege het ontbreken van een temporele beperking in beginsel toe leidt dat de mogelijkheid om verliezen te verrekenen vanaf 1 januari 2018, ook kan worden beperkt in gevallen dat er een belangenwijziging heeft plaatsgevonden vóór 25 oktober 2017, 11.00 uur, acht het kabinet een dergelijk gevolg voor de toepassing van artikel 20a Wet Vpb 1969 onwenselijk. Daarom heeft het kabinet in de nota naar aanleiding van het verslag in de Tweede Kamer²³ toegezegd dat deze spoedreparatiemaatregel geen toepassing vindt met betrekking tot de aankoop van een verliesmaatschappij (belangenwijziging) die vóór 25 oktober 2017 heeft plaatsgevonden.

In de nota naar aanleiding van het verslag is opgemerkt dat het «niet goed denkbaar» lijkt dat reeds verrekende verliezen teruggenomen moeten worden ten gevolge van de spoedreparatiemaatregel met betrekking tot artikel 20a Wet Vpb 1969.²⁴ De leden van de fractie van het CDA vragen een bevestiging dat de spoedreparatiemaatregel niet tot gevolg heeft dat wordt teruggekomen op verliezen die vóór 1 januari 2018 al zijn verrekend, ook niet via navordering, en ingeval dat niet kan, aan te geven in welke situaties reeds verrekende verliezen wél zouden kunnen en moeten worden teruggenomen.

Hoewel het «niet goed denkbaar» lijkt dat reeds vóór 1 januari 2018 verrekende verliezen teruggenomen moeten worden ten gevolge van de (met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018 in werking te treden) spoedreparatiemaatregel met betrekking tot artikel 20a Wet Vpb 1969 – waarbij het ook nog om kwalificerende belangwijzigingen van na 25 oktober 2017, 11.00 uur, moet gaan – kan het door deze leden gevraagde niet in algemene zin worden bevestigd. De praktijk blijkt regelmatig zodanig complex en te weerbarstig om het gevraagde ongeclausuleerd te bevestigen.

Door toepassing van de spoedreparatiemaatregel op artikel 20a Wet Vpb 1969 rijzen volgens de leden van de fractie van het CDA in de praktijk veel vaker dan tot nu toe het geval was vragen over de toepassing van de inkrimpings- en beleggingstoets bij (enkelvoudige) houdstermaatschappijen (met verliezen op stand-alonebasis). Deze leden vragen – ten behoeve van de praktijk – ter zake van de inkrimpingstoets (werkzaamhetoets) aan te geven hoe de in de wetsgeschiedenis²⁵ genoemde relevante factoren (personeelsbezetting, omzet en bezittingen) bij een houdstermaatschappij moeten worden ingevuld en getoetst en hoe ze onderling moeten worden gewogen.

Artikel 20a Wet Vpb 1969 is als zodanig als gevolg van dit wetsvoorstel niet gewijzigd. Hetgeen eerder in de wetsgeschiedenis met betrekking tot artikel 20a Wet Vpb 1969 is opgemerkt blijft dus onverkort gelden en dient dus ook in het kader van dit wetsvoorstel te worden toegepast. Zo is in de toelichting bij de nota van wijziging inzake de Wet ondernemerspakket

²³ Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 42–43.

²⁴ Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 67.

²⁵ Kamerstukken II 2000/01, 27 209, nr. 7, p. 17.

2001²⁶ met betrekking tot de inkrimpingstoets het volgende aangegeven: «Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van zo'n inkrimping, kunnen verschillende factoren een rol spelen, zoals de personeelsbezetting, de omzet en de bezittingen. Welke factoren doorslaggevend zijn, hangt af van de desbetreffende bedrijfstak. Bij een arbeidsintensief bedrijf, zoals een bedrijf dat IT-deskundigen detacheeert, zal de personeelsbezetting de belangrijkste factor vormen. Bij bijvoorbeeld een energiebedrijf zullen vooral de omzet en de materiële vaste activa relevant zijn.» De weging van de verschillende factoren is derhalve steeds sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval.

Verder vragen de leden van de fractie van het CDA ter zake van de beleggingstoets in te gaan op de *huidige* interpretatie van de wetsgeschiedenis met betrekking tot zuiver passieve holdings en actieve houdstermaatschappijen. De interpretatie van die wetsgeschiedenis is ongewijzigd als gevolg van dit wetsvoorstel. Hetgeen daarover in de parlementaire geschiedenis van de Wet ondernemerspakket 2001²⁷ is opgemerkt blijft daarbij relevant. Ook hetgeen is opgemerkt in de wetgeschiedenis bij de Overige fiscale maatregelen 2010²⁸ met betrekking tot artikel 13, negende lid, Wet Vpb 1969 (niet als belegging gehouden deelneming) kan van belang zijn voor de interpretatie ten behoeve van de toepassing van de beleggingstoets bij artikel 20a Wet Vpb 1969.

In de nota naar aanleiding van het verslag²⁹ is aangegeven dat met «de verliezen, bedoeld in artikel 20a,» in het voorgestelde zeventiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 wordt bedoeld op de verliezen van de fiscale eenheid toerekenbaar aan een belastingplichtige (maatschappij) als ware er geen fiscale eenheid.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de gevolgtrekking klopt dat hieruit kan worden afgeleid dat artikel 20a Wet Vpb 1969 (ook) onder de spoedreparatiemaatregel alleen in beeld komt als de fiscale eenheid ten tijde van de belangwijziging als bedoeld in artikel 20a, eerste lid, Wet Vpb 1969 over voorwaarts te verrekenen verliezen beschikt. Als dit wordt aangevuld met de situatie waarin er latente verliezen aanwezig zijn, klopt dat.³⁰ Terzijde moet worden opgemerkt dat het voorgaande natuurlijk niet geldt voor situaties die onder artikel 20a, negende lid, Wet Vpb 1969 vallen (benutten achterwaartse verliesverrekening bij handel in winstlichamen).

Bevestigd kan worden dat het bij de toepassing van artikel 20a Wet Vpb 1969 onder de spoedreparatiemaatregel ook om nog niet bij aanslag vastgestelde verliezen kan gaan. Verder kan het gaan om het verlies van de fiscale eenheid over het jaar van belangwijziging, geleden in de periode tot aan die belangwijziging. Op de vraag daartoe van de leden van de fractie van het CDA kan worden bevestigd dat voor zowel de aandeelhouderstoets van artikel 20a, eerste lid, Wet Vpb 1969 als de (per afzonderlijke gevoegde 20a-vennootschap toe te passen) inkrimpingstoets van artikel 20a, vierde lid, Wet Vpb 1969 moet worden aangesloten bij het oudste verliesjaar van de fiscale eenheid.

In de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven dat de verlies-toerekening van de eerste zin van het voorgestelde zeventiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 moet geschieden in verhouding tot de resultaten als ware de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig, dat de artikelen 15af en 15ah Wet Vpb 1969 hierbij niet van

²⁶ Kamerstukken II 2000/01, 27 209, nr. 7, p. 17.

²⁷ Kamerstukken II 2000/01, 27 209, nr. 6, p. 41–42.

²⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 59.

²⁹ Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 43.

³⁰ Besluit van 25 februari 2015, nr. BLKB2015/211M, onderdeel 2.5.

toepassing zijn, en dat verder een zo zelfstandig mogelijke resultaatberekening binnen de fictie van de fiscale eenheid heeft te gelden.³¹ Op de vraag daartoe van de leden van de fractie van het CDA kan worden bevestigd dat hieruit moet worden afgeleid dat het niet de bedoeling is het resultaat van de tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen volledig te reconstrueren zonder rekening te houden met de fiscale eenheid.

Deze leden vragen verder in te gaan op de in NTFR-A 2018/10³² geschetste situatie waarin meerdere fiscale-eenheidsmaatschappijen in een jaar een verlies hebben geleden, een of meer fiscale-eenheidsmaatschappijen in dat jaar winst hebben behaald en de fiscale eenheid als geheel verlies heeft geleden. In een dergelijke situatie komt immers de vraag op welk deel van het fiscale-eenheidsverlies aan welke «verliesmaatschappijen» moet worden toegerekend. Hierbij kan aan het voorbeeld worden gedacht dat moedermaatschappij A en dochtermaatschappijen B en C een verlies lijden van 5 elk en dochtermaatschappij D een winst maakt van eveneens 5. De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de enkelvoudige winst van dochtermaatschappij D over de enkelvoudige verliezen moet worden «verdeeld», waarbij wordt verzocht in te gaan op de vergelijking met artikel 12 Besluit fiscale eenheid 2003. In de geschetste situatie lijkt het redelijk de winst van dochtermaatschappij D (ad 5) te salderen met de verliezen van de andere maatschappijen (A, B en C) naar verhouding van de verliezen van die maatschappijen (A, B en C ieder 1 2/3). Artikel 12 Besluit fiscale eenheid 2003 ziet op een geheel andere situatie en verder is in die bepaling een koppeling aan artikel 15ah, eerste lid, Wet Vpb 1969 gemaakt, terwijl in de nota naar aanleiding van het verslag (zie hiervoor) juist is aangegeven dat artikel 15ah Wet Vpb 1969 bij de onderhavige verliestoerekening niet van toepassing is.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

³¹ Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 44–45.

³² F. van Horzen en B. Suvaal, «Aangeboden! Gedeeltelijke antwoorden en (her)bezinning – de spoedreparatie fiscale eenheid en art. 20a Wet VPB 1969 (het vervolg)», NTFR-A 2018/10, paragraaf 3, onderdeel g.