

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

De voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal
Postbus 20017
2500 EA 's-Gravenhage

Directie Directe Belastingen

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Ons kenmerk
2019-0000049737

Uw brief (kenmerk)
163414.02u

Datum 22 maart 2019
Betreft Reactie van de staatssecretaris van Financiën op vragen in het kader van het schriftelijk overleg inzake 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).

Geachte voorzitter,

Hierbij ontvangt u de antwoorden op de 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 uw brief van 14 maart 2019 met kenmerk 163414.02u. 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 vragen over de in dit wetsvoorstel vervatte terugwerkende kracht. Deze leden vragen het kabinet met name stil te staan bij de bijzondere omstandigheden die de terugwerkende kracht zouden rechtvaardigen. Ook vragen deze leden in te gaan op de vraag of de maatregelen naar de mening van het kabinet op het moment van aankondiging (25 oktober 2017) voldoende kenbaar waren. Ten slotte willen deze leden van het kabinet weten of belastingplichtigen die op bonafide wijze gebruikmaken van fiscale regels en nu worden getroffen door de spoedreparatie op enigerlei wijze kunnen worden tegemoetgekomen.

Omtrent de terugwerkende kracht in de fiscale regelgeving is de beleidslijn weergegeven in een brief aan de Tweede Kamer van 25 juni 1997.¹ Dit is nader toegelicht bij brief aan uw Kamer van 7 december 2009.² Voor wat betreft die beleidslijn is kenbaar gemaakt dat aan belastende fiscale maatregelen, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht zal worden toegekend. Daarbij is er ook op gewezen dat het beleid er bovendien op is gericht

¹ Kamerstukken II 1996/97, 25212, nr. 2.

² Kamerstukken I 2009/10, 25212, A.

dergelijke uitzonderlijke gevallen te voorkomen. Voor de vraag of terugwerkende kracht gerechtvaardigd is, wordt de opvatting van de Raad van State ter zake gevolgd, zoals geformuleerd in het advies van de Raad van State bij wetsvoorstel 24172.³ De Raad van State is daarin van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwaaring van de belastingheffing betekenen geen (formeel) terugwerkende kracht gegeven mag worden, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. De leden van de fractie van het CDA vragen hier ook aandacht voor. De bovenbedoelde bijzondere omstandigheden die een terugwerkende kracht van een bezwarende fiscale maatregel kunnen rechtvaardigen, kunnen, volgens de Raad van State, bijvoorbeeld worden gevormd door aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening.⁴

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2019-0000049737

Gezien de inhoud van de conclusie in de zaak betreffende de weigering van de aftrek van rente vanwege de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969)⁵ bestond er een risico dat de daarop betrekking hebbende uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) voor Nederland negatief zou uitpakken. In de aanhangige zaken heeft zowel de belastingplichtige als Nederland om een mondelinge behandeling verzocht. Het HvJ EU heeft echter, op voorstel van de rechter-rapporteur, de advocaat-generaal (A-G) bij het HvJ EU gehoord hebbend, besloten om geen mondelinge behandeling (pleitzitting) te houden. Dat geschiedt doorgaans indien het HvJ EU na lezing van de tijdens de schriftelijke behandeling neergelegde memories of opmerkingen van oordeel is dat het zich voldoende voorgelicht acht om uitspraak te doen. Gezien het horen van de A-G en het niet nodig achten van een mondelinge behandeling, werd op dat moment de kans niet groot geacht dat de uitspraak van het HvJ EU zou afwijken van de conclusie van de A-G. Niets doen of het in buitenlandse situaties toekennen van de voordelen van de fiscale eenheid was daarbij geen reële optie. Een negatieve uitspraak in deze zaak had naar verwachting tot gevolg dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven werd vergemakkelijkt, waarbij de structurele derving kon oplopen tot enkele honderden miljoenen euro's per jaar. Om die reden zag het (vorige) kabinet geen andere mogelijkheid dan het op 25 oktober 2017 aankondigen van spoedreparatiemaatregelen die zouden worden doorgevoerd als het HvJ EU de conclusie van de A-G zou volgen. In die aankondiging is, dit in reactie op de leden van de fractie van het CDA, zo nauwkeurig mogelijk de inhoud van de spoedreparatiemaatregelen beschreven alsmede onder welke omstandigheden die spoedreparatiemaatregelen daadwerkelijk zouden worden doorgevoerd. Naar de mening van het kabinet zijn de maatregelen daarmee voldoende kenbaar voor de belastingplichtigen.

Voorafgaand aan de aankondiging van de spoedreparatiemaatregelen zijn de verschillende mogelijke scenario's gewogen. Gezien de Europese regelgeving en de jurisprudentie van het HvJ EU dienen onderdelen van de regeling voor de fiscale eenheid in samenhang met andere regelingen hetzelfde uit te pakken voor binnenlandse en vergelijkbare grensoverschrijdende situaties en mag er dus in

³ Kamerstukken II 1994/95, 24172, A.

⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33515, nr. 4, p. 2.

⁵ Conclusie van A-G Campos Sánchez-Bordona van 25 oktober 2017 in de gevoegde zaken C-398/16 en C-399/16, X BV (C-398/16), X NV (C-399/16) tegen Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2017:807.

zoverre geen onderscheid tussen beide bestaan. Zoals hiervoor is aangegeven, acht het kabinet gelet op het voorgaande geen andere reële optie aanwezig dan aanpassing van het regime van de fiscale eenheid in binnenlandse situaties en wel met terugwerkende kracht.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2019-0000049737

Zonder deze reparatie met terugwerkende kracht zouden tussen het moment van de conclusie van de A-G bij het HvJ EU en het moment van de definitieve uitspraak van het HvJ EU of de Hoge Raad mogelijkheden ontstaan tot het creëren van allerlei situaties waarmee een fiscaal voordeel behaald kan worden. Dit geldt in het bijzonder voor het aangaan van leningen die zonder fiscale eenheid onder de renteaftrekbeperking van artikel 10a Wet Vpb 1969 vallen. Door deze gedragseffecten kon het budgettaire effect nog groter worden indien gewacht zou worden met repareren.

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. Het is dus de combinatie van deze twee factoren die deze wijze van reparatie naar de mening van het kabinet noodzakelijk maakt. De terugwerkende kracht is daar een onlosmakelijk onderdeel van. Het verbinden van terugwerkende kracht aan de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen wordt noodzakelijk geacht om te voorkomen dat door middel van op grondslaguitholling gerichte anticipatie forse budgettaire risico's zouden ontstaan. Naar de mening van het kabinet is sprake van een uitzonderlijk geval, waarbij sprake is van een naar verwachting omvangrijk oneigenlijk gebruik.

Verder verdient het opmerking dat het onderhavige wetsvoorstel de Raad van State geen aanleiding heeft gegeven tot het maken van opmerkingen in zijn advies bij dit wetsvoorstel over de onverenigbaarheid van de terugwerkende kracht van dit wetsvoorstel met de hiervoor geschetste beleidslijn. Wel heeft de Raad van State aandacht gevraagd voor de onderbouwing van de terugwerkende kracht door middel van de CPB-certificering. De certificering door het Centraal Planbureau (CPB) van de budgettaire ramingen van het wetsvoorstel heeft plaatsgevonden hangende het advies bij de Raad van State.

Het voorgaande laat onverlet dat het kabinet erkent dat deze spoedreparatiemaatregelen bestaande rechtsverhoudingen raakt. Juist om die reden heeft het kabinet, in antwoord in de richting van de leden van de fractie van het CDA, 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 de gelegenheid hebben om binnen een tijdelijke overgangperiode bepaalde gevolgen van de spoedreparatiemaatregelen, indien van toepassing, te voorkomen. Daarnaast is als gevolg van de heroverweging van het bedrijfslevenpakket – zoals aangekondigd in de brief van 15 oktober 2018⁶ – de periode van terugwerkende kracht van de op 25 oktober 2017 aangekondigde spoedreparatiemaatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel 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

⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35000, nr. 72.

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.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2019-0000049737

De leden van de fractie van het CDA vragen zo exact mogelijk (onderbouwd) aan te geven wat de structurele derving zou zijn wanneer dit wetsvoorstel niet wordt aangenomen. Ook wordt gevraagd te berekenen wat de budgettaire derving is wanneer dit wetsvoorstel op 1 januari 2019 ingaat, respectievelijk wanneer de terugwerkende kracht voor wat betreft artikel 13I Wet Vpb 1969 in zou gaan op 1 januari 2019.

Voor de berekening van het effect van het later in werking laten treden van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen is gekeken in de aangiften vennootschapsbelasting hoeveel rente 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). Gemiddeld komt bij deze groep van omstreeks 11.000 belastingplichtigen voor € 3,2 miljard per jaar aan niet-aftrekbare rente als gevolg van artikel 10a Wet Vpb 1969 voor. Niet al deze rente zal met een succesvol beroep op de per-elementbenadering alsnog in aftrek mogen worden gebracht. De (grote) inschatting is dat deze belastingplichtigen voor de helft van dit bedrag een geslaagd beroep kunnen doen op de per-elementbenadering als gevolg van de uitspraak van het HvJ EU. 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 uiteindelijk ongeveer een kwart van het bedrag wordt geëffectueerd. Beperking van de periode van de terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2019 zou dus betekenen dat deze niet-aftrekbare rente in 2018 wel in aanmerking komt voor aftrek. Dit leidt tot een derving van ongeveer € 100 miljoen met betrekking tot het jaar 2018. Een latere datum van de terugwerkende kracht met betrekking tot de spoedreparatiemaatregel voor alleen artikel 13I Wet Vpb 1969 geeft een extra derving van € 6 miljoen in 2018.

Renteaftrekbepanking ter voorkoming van winstdrainage

De leden van de fractie van het CDA expliciteren dat de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 (renteaftrekbepanking ter voorkoming van winstdrainage) op basis van dit wetsvoorstel op een rente ter zake van een lening tussen gevoegde maatschappijen ertoe kan leiden dat de fiscale eenheid een rentebedrag bij de winst moet optellen. Dat betreft het zakelijke rentebedrag dat bij de gevoegde debiteur op de voet van artikel 10a Wet Vpb 1969 niet aftrekbaar zou zijn geweest als de fiscale eenheid er niet zou zijn geweest. Deze leden vragen zich echter af aan welke maatschappij - de debiteur of de crediteur van de interne 10a-lening - deze 'bijtelpost' moet worden toegerekend voor de toepassing van artikel 15ah, eerste lid, Wet Vpb 1969 (de bepaling van de zelfstandige winst).

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. Wanneer (per lichaam afzonderlijk beoordeeld) wordt voldaan aan de voorwaarden voor de renteaftrekbepanking en een belastingplichtige – kort gezegd - niet slaagt in het leveren van het op grond van artikel 10a, derde lid, Wet Vpb 1969 vereiste tegenbewijs is de rente niet aftrekbaar. 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 dient ter correctie van de als gevolg van deze toepassing zichtbare niet-aftrekbare rente bij de debiteur, waardoor de debiteur voor de toepassing van artikel 15ah, eerste lid, Wet Vpb 1969 (de bepaling van de zelfstandige winst) ter zake per saldo geen renteaftrek heeft.

De leden van de fractie van het CDA vragen of in het geval dat blijkt dat de 'reparatie van interne leningen' (in het kader van artikel 10a Wet Vpb 1969) in verband met de per-elementbenadering achteraf niet nodig was, het wenselijk is om voor de betreffende belastingplichtigen te voorzien in een regeling waarbij deze belastingplichtigen in dat geval alsnog recht op teruggave hebben van de teveel betaalde belasting.

Het kabinet kiest op dit punt voor zekerheid, omdat de exacte reikwijdte van de per-elementbenadering met betrekking tot artikel 10a Wet Vpb 1969 die volgt uit het arrest van het HvJ EU van 22 februari 2018 niet volledig duidelijk is. Bij deze keuze voor zekerheid past niet een regeling zoals door deze leden wordt geschetst. Indien uit toekomstige ontwikkelingen in de jurisprudentie onherroepelijk zou blijken dat in dergelijke grensoverschrijdende situaties geen geslaagd beroep op het EU-recht zou kunnen worden gedaan, dan zou op dat moment voor de toekomstige situaties kunnen worden gezien of aanpassing van de spoedreparatie met betrekking tot de renteaftrekbepanking ter voorkoming van winstdrainage voor die gevallen wenselijk is.

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 bij een interne lening die door de gevoegde (dochter)maatschappij A wordt verstrekt aan gevoegde (dochter)maatschappij B. In dat verband vragen deze leden naar de situatie waarin de fiscale eenheid - waartoe de gevoegde maatschappijen A en B behoren - nog beschikt over verliezen uit het verleden die niet als voorvoegingsverliezen zijn aan te merken. Deze leden vragen of voor de toepassing van de compenserendeheffingstoets de verliezen van de fiscale eenheid moeten worden toegerekend aan de gevoegde maatschappij A (de crediteur) of aan de moedermaatschappij.

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.

**Directie Directe
Belastingen**

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 A aan maatschappij B zichtbaar. Voor de toepassing van de compenserende heffingstoets is het volgende van belang. De compenserendeheffingstoets valt uiteen in een aantal deelttoetsen. Aan de compenserendeheffingstoets is voldaan als:

**Ons kenmerk
2019-0000049737**

- 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 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 deel uitmaakt compensabele verliezen had ten tijde van het ontstaan van de schuld. Er moet dan rekening worden gehouden met die verliezen omdat die kunnen worden verrekend met de winsten van maatschappij A.

Deelnemingsvrijstelling

De leden van de fractie van het CDA vragen om de voorgestelde spoedreparatiemaatregel met betrekking tot de niet-kwalificerende beleggingsdeelneming op een specifiek punt nader te verhelderen. Daarbij gaat het met name om de toepassing van de onderworpenheidstoets in relatie tot transacties binnen een fiscale eenheid.

Een van de voorgestelde spoedreparatiemaatregelen houdt in dat bepaalde onderdelen van de deelnemingsvrijstelling en alle regelingen die daarmee verband houden, moeten worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid is. Voor deze toepassing zal per afzonderlijke deelneming in een dochtermaatschappij moeten worden beoordeeld of de deelnemingsvrijstelling van toepassing zou zijn in de situatie als ware er geen fiscale eenheid. Als onderdeel van deze fiscale analyse moeten ook de relevante toetsen in de deelnemingsvrijstelling, zoals de zogenoemde onderworpenheidstoets worden toegepast alsof de dochtermaatschappij van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig zou zijn geweest. Bij de onderworpenheidstoets wordt – in het kader van de beoordeling

of sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming - gekeken of het lichaam waarin de deelneming gehouden wordt onderworpen is aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing (artikel 13, elfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969). De toepassing van de onderworpenheidstoets als ware er geen fiscale eenheid houdt in dat de winst van een in een fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij bepaald dient te worden als ware deze dochtermaatschappij zelfstandig belastingplichtig. Dit brengt mee dat bij het bepalen van de heffingsgrondslag voor de toepassing van de onderworpenheidstoets ook rekening moet worden gehouden met resultaten van transacties binnen de fiscale eenheid.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2019-0000049737

De toepassing van de onderworpenheidstoets is op dit punt niet wezenlijk anders dan in een vergelijkbare grensoverschrijdende situatie waarbij de buitenlandse beleggingsdeelneming deel uitmaakt van een buitenlandse fiscale eenheid of ander buitenlands fiscaal consolidatieregime (zoals een 'group relief'-regeling). In de laatstgenoemde situatie wordt - voor de onderworpenheidstoets - de naar Nederlandse maatstaven bepaalde winst immers ook mede bepaald aan de hand van de resultaten op transacties binnen de fiscale groep. Ook binnen een buitenlands fiscaal consolidatieregime kan het voorkomen dat de door de buitenlandse beleggingsdeelneming behaalde resultaten op een groepsinterne transactie (gedeeltelijk) worden geneutraliseerd dan wel kunnen worden afgezet tegen verliezen van andere vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale groep, waardoor over die resultaten per saldo feitelijk geen winstbelasting is verschuldigd. Dit gegeven, dat een gevolg is van fiscale consolidatie, leidt echter op zichzelf nog niet tot onvoldoende onderworpenheid van de buitenlandse beleggingsdeelneming. Uit de wetsgeschiedenis⁷ bij artikel 13 Wet Vpb 1969 blijkt immers dat mogelijkheden van fiscale consolidatie en andere mogelijkheden voor winst- of verliesoverdracht in het buitenland die afwijken van de Nederlandse fiscale eenheid niet in de weg staan aan voldoende onderworpenheid, tenzij als gevolg van de fiscale consolidatie of winst- of verliesoverdracht (zoals de 'group contribution' in Zweden of de 'group relief' in het Verenigd Koninkrijk) niet of onvoldoende belasting zou worden geheven, wat wordt veroorzaakt door een stelselafwijking. Deze wetsgeschiedenis is eveneens van belang voor de toepassing van de onderhavige spoedreparatiemaatregel. De onderworpenheidstoets dient in deze situatie derhalve zoveel mogelijk langs dezelfde lijnen te worden toegepast als in een vergelijkbare grensoverschrijdende situatie. Op deze manier wordt bewerkstelligd dat een fiscale eenheid in binnenlandse verhoudingen op dezelfde wijze wordt behandeld als een fiscale eenheid of ander fiscaal consolidatieregime in een grensoverschrijdende situatie.

Tot slot stellen de leden van de fractie van het CDA nog de vraag of het feit dat binnen de fiscale eenheid interne transacties fiscaal non-existent zijn geen 'stelselafwijking' behelst. In antwoord hierop wordt opgemerkt dat de binnenlandse situaties die geraakt worden door de onderhavige spoedreparatiemaatregel per definitie onder het regime van de Nederlandse vennootschapsbelasting vallen. In deze situaties kan, uit de aard der zaak, derhalve geen sprake zijn van een stelselvergelijking, en een eventueel daaruit voortvloeiende stelselafwijking, ten opzichte van het Nederlandse belastingstelsel.

⁷ Die ook in de nota naar aanleiding van het verslag bij dit wetsvoorstel, Kamerstukken II 2018/19, 34959, nr. 7, p. 35 e.v., is aangehaald.

Verliesverrekening bij wijziging van het belang

**Directie Directe
Belastingen**

**Ons kenmerk
2019-0000049737**

De leden van de fractie van het CDA vragen te bevestigen dat verliezen van de fiscale eenheid die afkomstig zijn van reeds ontvoegde dochtermaatschappijen op het tijdstip van overdracht van het belang, en welke op basis van de hoofdregel van artikel 15af Wet Vpb 1969 zijn 'achtergebleven' bij de fiscale eenheid, kunnen worden toegerekend aan de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord, evenals dezelfde door deze leden gestelde vraag met betrekking tot verliezen die afkomstig zijn van dochtermaatschappijen die inmiddels zijn geliquideerd op het tijdstip van de relevante belangwijziging.

De leden van de fractie van het CDA vragen verder hoe moet worden omgegaan met verliezen die afkomstig zijn van een dochtermaatschappij die inmiddels juridisch is gefuseerd met een andere fiscale-eenheidsmaatschappij, welke fusie heeft plaatsgevonden binnen fiscale eenheid met gebruikmaking van artikel 18 van het Besluit fiscale eenheid 2003 (BFE 2003). Dezelfde vraag wordt gesteld voor het geval waarin de in de fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappij betrokken is bij een juridische splitsing en als gevolg daarvan is opgehouden te bestaan en gebruik is gemaakt van artikel 17 BFE 2003.

Artikel 20a Wet Vpb 1969 kan onder de benadering als ware er geen fiscale eenheid alleen worden toegepast als op het niveau van de fiscale eenheid sprake is van nog te verrekenen verliezen, derhalve na toepassing van artikel 18, respectievelijk artikel 17 BFE 2003. Verder geldt bij de toepassing van artikel 20a Wet Vpb 1969 als ware er geen fiscale eenheid een zo zelfstandig mogelijke resultaatberekening binnen de fictie van de fiscale eenheid.

Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven⁸ dient de 'herwaarderingsfaciliteit' in artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 te worden toegepast alsof geen sprake is van een fiscale eenheid. De leden van de fractie van het CDA verzoeken om herziening van dit standpunt dan wel nader te onderbouwen waarom het vanuit de rechtspraak van het HvJ EU nodig is om de herwaarderingsfaciliteit toe te passen alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid. Gelet op de jurisprudentie inzake de per-elementbenadering is er geen reden om de keuze om de 'herwaarderingsfaciliteit' in artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 toe te passen alsof geen sprake is van een fiscale eenheid te herzien.

Met betrekking tot de uitwerking van de toepassing van de herwaarderingsfaciliteit in artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 alsof er geen sprake is van een fiscale eenheid, hebben de leden van de fractie van het CDA nog een technische vraag. Stel er is een fiscale eenheid met M als moedermaatschappij en A als dochtermaatschappij. De fiscale eenheid heeft 500 aan nog niet verrekenende verliezen uit het verleden. Daarvan zijn 300 aan A toerekenbaar. De aandelen in M worden verkocht aan een derde. Als gevolg van het spoedreparatieregime zou het aan A toerekenbare verlies komen te vervallen. A beschikt 'stand alone' over 500 stille reserves. Belastingplichtige doet een beroep op artikel 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 en gebruikt daarvoor het volle

⁸ Kamerstukken II 2018/19, 34959, nr. 7, p. 48.

bedrag aan stille reserves. Dat betekent dat na verrekening met het verlies van A van 300 nog een bedrag van 200 aan stille reserves moet worden bijgeteld. Gevraagd wordt te bevestigen dat dit bedrag zonder meer kan worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid van 200. In principe kan dit bedrag van 200 worden verrekend met het resterende verlies van de fiscale eenheid ad 200.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2019-0000049737

Uitvoerbaarheid

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet het eens is met deze leden dat dit wetsvoorstel vanuit oogpunt van uitvoerbaarheid de toets der kritiek niet kan doorstaan. Ten behoeve van de uitvoerbaarheid zijn de vijf verschillende wettelijke regelingen, die door het voorgestelde zestiende lid van artikel 15 Wet Vpb 1969 worden geraakt, afzonderlijk getoetst. Deze uitvoeringstoetsen concluderen dat dit wetsvoorstel uitvoerbaar is, met de kanttekening dat uit de uitvoeringstoets met betrekking tot de voorgestelde maatregel inzake artikel 13I Wet Vpb 1969 (renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente) blijkt dat deze slechts onder condities uitvoerbaar is. Deze condities zijn dat de renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente met ingang van 2019 moest vervallen en dat door de Belastingdienst kan worden ingezet op selectief toezicht. Aan beide condities is voldaan. Ook de renteaftrekbeperking van artikel 13I Wet Vpb 1969 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. Dat deze renteaftrekbeperking per 1 januari 2019 is vervallen (met een eerste toepassing met betrekking tot boekjaren die op of na 1 januari 2019 aanvangen) onder gelijktijdige invoering van de earningsstrippingmaatregel doet daar niet aan af. Daarom heeft het kabinet besloten dat ook deze renteaftrekbeperking deel uitmaakt van de in dit wetsvoorstel opgenomen spoedreparatiemaatregelen.

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën,

Menno Snel