

Hoofdpijnen van de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Dr. J.L. van de Streek*

1. Inleiding

De Europese Commissie heeft op 17 maart 2011 een voorstel voor een Europese vennootschapsbelastinggrondslag gepubliceerd (hierna: CCCTB-richtlijn).¹ Deze *Common Consolidated Corporate Tax Base* is het meest ambitieuze project in de geschiedenis van de heffing van vennootschapsbelasting in de EU. De Europese Commissie heeft er bijna tien jaar aan gewerkt. Het voorstel beslaat 83 pagina's en telt 136 artikelen. Daar zal het bij inwerkingtreding – vermoedelijk pas in 2015 of 2016 – niet bij blijven. De conceptrichtlijn bevat allerlei zogenoemde delegatiebepalingen op grond waarvan de Europese Commissie nadere regels kan uitvaardigen.²

De afkorting CCCTB staat voor de volgende vier woorden:

- **Common:** het gaat om een gemeenschappelijk stel regels dat van toepassing is binnen de Europese Unie.
- **Consolidated:** consolidatie betekent dat de winsten en verliezen van alle groepsvennootschappen uit verschillende lidstaten bij elkaar worden opgeteld.
- **Corporate:** het gaat om de belastingheffing van vennootschappen. In Nederland wordt een dergelijke heffing aangeduid als een vennootschapsbelasting.
- **Tax Base:** de winst van een onderneming is het voorwerp van de heffing. De belastinggrondslag is gedefinieerd als de inkomsten, verminderd met het bedrag van de vrijgestelde inkomsten en aftrekposten. Van belang is dat alleen belastinggrondslag wordt geharmoniseerd. Elke lidstaat blijft vrij om zelf het tarief te bepalen.

Met de CCCTB wil de Europese Commissie een halt toeroepen aan de administratieve lasten, de fiscale nalevingskosten en de rechtsonzekerheid waar ondernemingen in de EU tegen aanlopen. Binnen de EU heeft het bedrijfsleven te maken met zevenentwintig verschillende belastingstelsels. Het doel van de CCCTB is dan ook een vereenvoudiging van de belastingregels, een vermindering van administratieve lasten en het opruimen van belastingobstakels voor ondernemingen die grensoverschrijdend opereren. De CCCTB gaat er volgens de Europese Commissie voor zorgen dat bedrijven van één loket bij één belastingdienst gebruik kunnen maken voor de aangifte vennootschapsbelasting en de verrekening van alle winsten en verliezen in de gehele EU.

2. Het voorgestelde systeem in een notendop

In het CCCTB-systeem wordt de winst van een Europese groep van vennootschappen geconsolideerd vastgesteld. Het grote voordeel van deze consolidatie is dat onderlinge transacties tussen groepsmaatschappijen niet tot winst leiden (zie nader par. 5). Daarmee behoren discussies over de zakelijkheid van gehanteerde verrekenprijzen tussen groepsmaatschappijen tot het verleden. Lastige en tijdrovende transferpricing-berekeningen zijn binnen de CCCTB dan ook niet aan de orde. Bovendien maakt het systeem grensoverschrijdende verliesverrekening tussen groepsmaatschappijen in verschillende lidstaten mogelijk.

Een Europese groep van vennootschappen heeft bij de vaststelling en verdeling van de geconsolideerde winst slechts te maken met de belastingdienst van één lidstaat. In de regel is dat de belastingdienst van de lidstaat waar het moedermaatschappij is gevestigd. De CCCTB-richtlijn duidt de moedermaatschappij aan als 'hoofdbelastingplichtige' en belastingdienst waaronder zij ressorteert als 'hoofdbelastingautoriteit' (zie nader par. 8). De eenmaal vastgestelde Europese winst wordt vervolgens verdeeld over de groepsmaatschappijen volgens een bepaalde verdeelsleutel (zie nader par. 7). Vervolgens heft een lidstaat waarin een bepaalde groepsmaatschappij is gevestigd vennootschapsbelasting over de toebedeelde winst tegen het eigen nationale tarief.

Het CCCTB-stelsel kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden geïllustreerd.³

Voorbeeld

Het ABC-concern bestaat uit moedermaatschappij A, die de aandelen houdt in dochtermaatschappij B en dochtermaatschappij C. A, B en C zijn gevestigd in verschillende lidstaten van de EU. De zelfstandig berekende winst van de drie vennootschappen is weergegeven in onderstaande tabel.

A	700
B	400
C	-/- 200

Totaal 900

Volgens de huidige regels moet elke vennootschap voor zijn eigen winst aangifte doen in het land van vestiging. Dat betekent dat A en B belasting betalen

over 700 respectievelijk 400, terwijl C een niet met de winsten van A en B verrekenbaar verlies van 200 lijdt. In het CCCTB-systeem wordt de winst van deze groep geconsolideerd vastgesteld door optelling van de afzonderlijke resultaten. De geconsolideerde winst van 900 wordt vervolgens via een verdeelsleutel verdeeld over de vennootschappen A, B en C. Uiteindelijk heffen de lidstaten bij 'hun' vennootschappen winstbelasting tegen het eigen tarief.

3. Optionaliteit en all in/all out-benadering

3.1 Optionaliteit

Het voorgestelde systeem is optioneel, zodat een vennootschap alleen onder de Europese belastingregels valt indien zij ervoor heeft gekozen.⁴ Nationale winstbelastingstelsels blijven dan ook gewoon naast het CCCTB-stelsel bestaan. Dat is ook het geval voor de Nederlandse Wet Vpb. 1969. Het is geen geheim dat de optionaliteit een cruciale voorwaarde is voor de steun van het bedrijfsleven voor het CCCTB-project. Als de verwachting is dat CCCTB-stelsel voor een bepaald concern niet goed uitpakt, hoeft dat concern daar immers niet wakker van te liggen. In een dergelijk geval wordt gewoon niet gekozen voor om het CCCTB-stelsel toe te passen.

'Het is uitdrukkelijk de bedoeling dat ook een single company kan opteren voor het CCCTB-regime.'

Het is uitdrukkelijk de bedoeling dat een vennootschap die geen deel uitmaakt van een groep ook kan kiezen voor het CCCTB-regime. Het is bovendien niet vereist dat de vennootschap activiteiten uitoefent in meerdere lidstaten. De Europese Commissie stelt het CCCTB-stelsel ook open voor een 'single company' omdat zij hoopt dat die vennootschap dan eerder gaat gebruik gaan maken van de interne markt, en dus binnen niet al te lange termijn niet meer 'single' is. De openstelling van de CCCTB voor een single company is vooral van belang voor het midden- en kleinbedrijf. Zo kan een afzonderlijke BV met alleen Nederlandse activiteiten kiezen voor de CCCTB. Vanzelfsprekend wordt de winst van de BV dan niet geconsolideerd vastgesteld, maar is de gehele winst belast tegen het Nederlandse vennootschapsbelastingtarief. Onder omstandigheden zou zo'n keuze voordelig kunnen zijn. Zo kent de CCCTB een onbeperkte voorwaartse verliesverrekening, terwijl die in het Nederlandse stelsel is beperkt tot negen jaar. Voorts kent het CCCTB-stelsel geen afschrijvingsbeperking op vastgoed tot 100% of 50% van de WOZ-waarde. Integendeel: het afschrijvingsregime in de CCCTB lijkt zelfs afschrijving tot nihil (!) toe staan, dat wil zeggen dat ook de restwaarde kan worden afgeschreven.⁵

Welke vennootschappen kunnen kiezen voor het CCCTB-stelsel? Uit art. 2 CCCTB-richtlijn blijkt een onderscheid moet worden gemaakt tussen vennootschappen die zijn opgericht naar het recht van een lidstaat en vennootschappen die zijn opgericht naar het recht van een derde land. De eerstgenoemde categorie, te weten de EU-vennootschappen, kunnen opteren als voldaan is aan twee voorwaarden. In de eerste plaats moet de vennootschap een vorm hebben die is opgenomen in bijlage 1 van de richtlijn. In de tweede plaats moet de vennootschap zijn onderworpen aan een van de in bijlage II van de richtlijn opgesomde vennootschapsbelastingen. Deze systematiek kennen we van de Moederdochterrichtlijn en de Fusierichtlijn. De Nederlandse belasting die voorkomt op de lijst is de vennootschapsbelasting. De volgende Nederlandse rechtsvormen zijn opgenomen op de lijst: naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschap, coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij, fonds voor gemene rekening, vereniging op coöperatieve grondslag en vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt, alsmede andere vennootschappen die zijn opgericht naar Nederlands recht en die onder de Nederlandse vennootschapsbelasting vallen.

Vennootschappen die zijn opgericht naar het recht van een derde land kunnen opteren voor het CCCTB-systeem indien hun vorm vergelijkbaar is met een van de in bijlage I opgenomen Europese rechtsvormen. Voorts moeten ook de vennootschappen opgericht naar het recht van een derde land onderworpen zijn aan een van de in de bijlage II opgenomen Europese winstbelastingen. De vraag rijst aan de hand van welke vennootschapsrechtelijke criteria de vergelijkbaarheid moet worden bepaald. Helaas bevat de CCCTB-richtlijn geen aanknopingspunt. Om een mouw aan eventuele rechtsonzeker te passen, zal de Europese Commissie elk jaar een lijst van vennootschapsvormen van derde landen publiceren die geacht worden 'vergelijkbaar' te zijn.⁶ Het feit dat een bepaalde rechtsvorm niet voorkomt op die lijst, betekent overigens niet dat die vennootschap bij voorbaat zou zijn uitgesloten van het CCCTB-stelsel.

De keuze voor de CCCTB geldt voor een periode van vijf jaar, waarna steeds een verlenging mogelijk is voor drie jaar.⁷ Met de vijfjaarstermijn beoogt de Europese Commissie jojo-effecten tegen te gaan.

3.2 All in/ all out-benadering

Voor een groep van vennootschappen geldt een benadering volgens het principe 'all-in or all-out'. Dat betekent dat een vennootschap die onderdeel is van een groep niet individueel kan kiezen voor de CCCTB, maar uitsluitend gezamenlijk met de

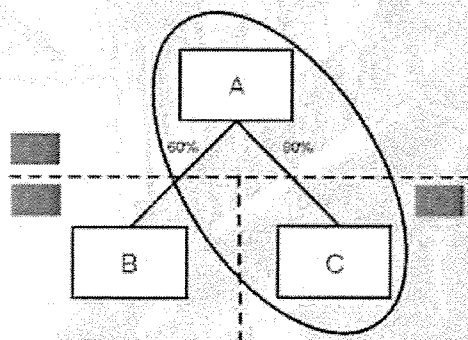
overige groepsmaatschappijen. Hiermee beoogt de Europese Commissie 'cherry picking' de pas af te snijden. Alleen voor zeevaartondernemingen geldt een uitzondering op deze regel.⁸ Voor het opteren voor de CCCTB moet een groep van vennootschappen het verzoek indienen bij de hoofdbelastingautoriteit. Dit verzoek dient vergezeld te gaan van bepaalde informatie over de status van de groepsmaatschappijen. De hoofdbelastingautoriteit moet binnen drie maanden op het verzoek beslissen. Bij een afwijzende beslissing kan de vennootschap bezwaar en/of beroep aantekenen. De belastingdiensten van de betrokken lidstaten kunnen eveneens beroep aantekenen indien zij het niet eens zijn met de beslissing.

Uit welke vennootschappen een groep bestaat is, is neergelegd in art. 55 Conceptrichtlijn. Een EU-moedervennootschap vormt onder andere verplicht een groep met zijn kwalificerende EU-dochters en EU-v.i.'s. Van een kwalificerende groepsrelatie is sprake indien de moedervennootschap:

- (indirect) meer dan de helft van de zeggenschapsrechten heeft in de dochtermaatschappij (zeggenschapstoets); én
- meer dan 75% van het aandelenkapitaal verschaft of recht heeft op meer dan 75% van de winst van de dochtermaatschappij (financiële toets).

De toetsen lijken simpel, maar kunnen in concrete situaties aanleiding geven tot de nodige hoofdbreken. Bovendien lijkt het erop dat de door de Europese Commissie voorgestane 'all in/all out'-benadering toch nog vol zit met 'escapes'.⁹ Ik volsta op deze plaats echter met een eenvoudig voorbeeld.

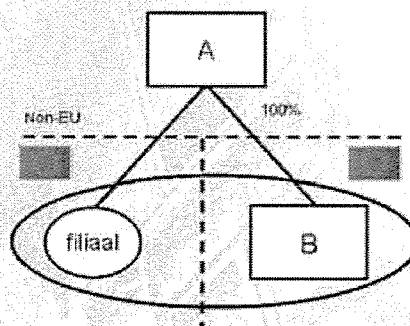
Voorbeeld



In dit voorbeeld heeft moedervennootschap A 60% van de aandelen in B en 80% van de aandelen in C. A en C vormen derhalve gezamenlijk een geconsolideerde groep, waarvan A de hoofdbelastingplichtige is.

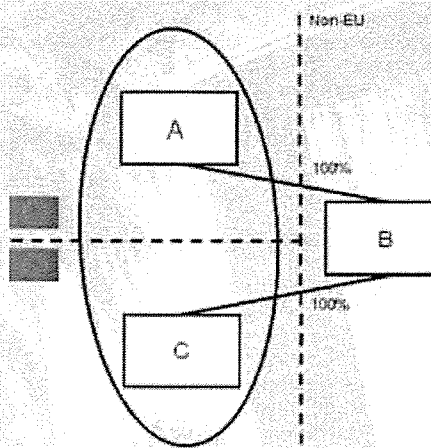
Een niet in de EU gevestigde vennootschap – bijvoorbeeld een Amerikaanse of Japanse vennootschap – dient op de voet van art. 55 (2) CCCTB-richtlijn een groep te vormen met al zijn Europese vaste inrichtingen en kwalificerende EU-dochters. Ik geef hieronder een voorbeeld.

Voorbeeld



In dit voorbeeld bestaat de geconsolideerde groep uit de Europese vaste inrichting van A en EU-dochter B. Als hoofdbelastingplichtige wordt B aangemerkt.¹⁰ Een variant op dit voorbeeld betreft de situatie tussen twee Europese zusterennootschappen van een overigens buiten de EU gevestigde moedervennootschap. Die twee zusterennootschappen vormen, nadat zij gezamenlijk hebben geopteerd, een geconsolideerde groep. Het concern mag overigens – bij gebrek aan een Europese moedervennootschap – zelf kiezen welke van de twee zusjes wordt aangemerkt als hoofdbelastingplichtige.¹¹

Voorbeeld



Dit laatste voorbeeld betreft wordt door de Europese Commissie aangeduid als een 'sandwich'-situatie. Van belang is dat de in een derde land gevestigde vennootschap B niet de groepsband tussen vennootschap A en vennootschap C verbreekt. De twee laatstgenoemde vennootschappen vormen dan ook een geconsolideerde groep.¹²

'Bij een groep van Europese zusjes, mag de hoofdbelastingplichtige zelf door de groep worden gekozen.'

4. Europese winstbepalingsregels

Het CCCTB-stelsel bevat een eigen set winstbepalingsregels. Die zijn opgenomen in Hoofdstuk IV tot en met VII van de CCCTB-richtlijn. Volgens de Europese Commissie is gemiddeld genomen de Europese belastinggrondslag 7,9% breder dan die van de lidstaten nu. Opvallend is dat dit systeem van winstbepaling uitsluitend regels kent voor de vaststelling van een winst- en verliesrekening. Het systeem maakt géén gebruik van een winstbepalende fiscale balans. Het bijhouden van een dergelijke balans beschouwt de Europese Commissie als een overbodige administratieve last. Het gevolg is dat in het CCCTB-stelsel het zogenoemde 'dubbel boekhouden' niet nodig is. Op deze keuze kan worden afgedongen. Soms is het juist handig om te werken met een fiscale balans. De afschrijvingsbasis kan daarvan bijvoorbeeld eenvoudig worden afgelezen.¹³

'De Europese Commissie vindt een fiscale balans maar een overbodige administratieve last.'

De heffingsgrondslag van de CCCTB is gelijk aan de belastbare winst. Dat wil zeggen: de belaste opbrengsten minus de aftrekbare kosten en additionele aftrekposten, verminderd met eventueel te verrekenen verliezen. Als hoofdregel geldt dat winsten en verliezen alleen in aanmerking worden genomen zodra deze zijn gerealiseerd. De berekening van de belastbare jaarwinst ziet er dan als volgt uit:

opbrengsten
-/- vrijgestelde opbrengsten
-/- aftrekbare kosten
-/- overige aftrekbare bedragen (met name afschrijvingen)
belastbare winst

De volgende opbrengsten zijn vrijgesteld:

- subsidies die rechtstreeks samenhangen met de aanschaf, vervaardiging of verbetering van vaste

activa waar de vennootschap op basis van de CCCTB op kan afschrijven;

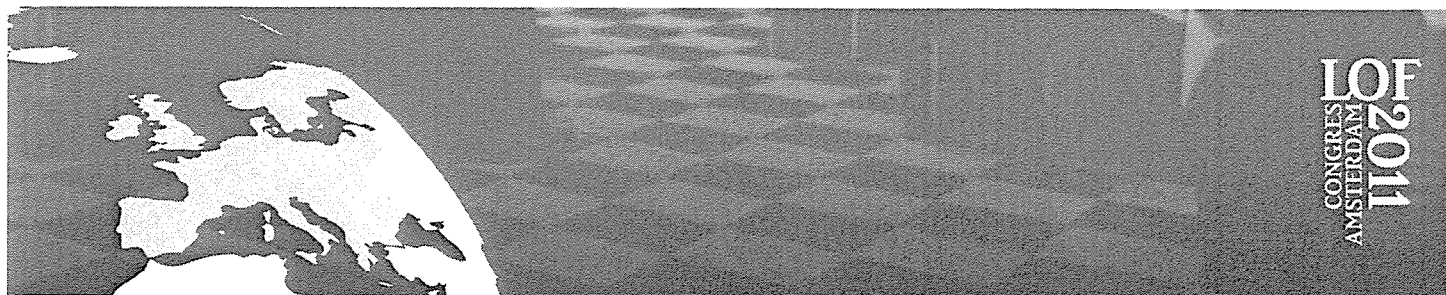
- verkoopopbrengst van activa die tot een zogenoemde 'activa pool' behoren;
- ontvangen winstuitkeringen;
- verkoopopbrengst bij verkoop van aandelen;
- inkomsten uit een vaste inrichting in een land van buiten de Europese Unie – dergelijke inkomsten zijn op basis van internationaal belastingrecht in het algemeen in het desbetreffende land belast.

Tot de aftrekbare kosten behoren verkoopkosten en kosten met het oog op het zekerstellen van de inkomsten. Tot de aftrekbare kosten behoren ook kosten voor research & development en kosten voor het aantrekken van eigen vermogen of vreemd vermogen. De in de kosten begrepen omzetbelasting (BTW) is niet aftrekbaar. Daarnaast zijn ook giften aftrekbaar, zij het tot maximaal 0,5% van de opbrengsten van het betreffende jaar. Voor de aftrek van giften is het noodzakelijk dat de gift is gedaan aan een charitatieve instelling die voldoet aan de criteria van de CCCTB.

De volgende kosten zijn niet aftrekbaar:

- winstuitdelingen;
- 50% van de representatiekosten;
- niet uitgedeelde winst die aan een winstreserve wordt toegevoegd;
- vennootschapsbelasting;
- steekpenningen;
- geldboetes opgelegd door een nationale autoriteit vanwege een wetsovertreding;
- kosten die verband houden met de verkrijging van vrijgestelde opbrengsten (zie hierboven). Op dit punt is in de CCCTB een fictie ingebouwd. Een bedrag van 5% van de vrijgestelde opbrengsten wordt namelijk fictief als niet-aftrekbare kosten aangemerkt, tenzij de belastingplichtige kan aantonen dat de werkelijke kosten lager zijn (dit geldt dus ook voor zogenoemde deelnemingskosten, waaronder ook financieringskosten van de aankoop van een deelneming lijken te vallen). In het CCCTB-stelsel zit derhalve geen Bosal-gat;
- giften en donaties aan charitatieve instellingen die niet voldoen aan de criteria van de CCCTB;
- kosten die verband houden met de aanschaf, vervaardiging of verbetering van vaste activa. Deze komen door middel van afschrijvingen (zie hieronder) alsnog ten laste van de belastbare winst. Voor zover zij niet worden afgeschreven, komen zij bij verkoop van het activum ten laste van de winst;
- specifieke in de CCCTB genoemde belastingen.

In Nederland kennen we het zogenoemde totaalwinstbeginsel op grond waarvan onzakeijkheidscorrecties mogelijk zijn.¹⁴ Hoewel de CCCTB een dergelijk beginsel niet kent, zorgen



specifieke bepalingen in de richtlijn voor min of meer hetzelfde effect. Zo zijn uitgaven ten behoeve van aandeelhouders op de voet van art. 15 CCCTB-richtlijn niet aftrekbaar. Voorts maakt art. 79 CCCTB-richtlijn prijscorrecties mogelijk in gelieerde verhoudingen.

Voor de vraag in welk jaar de opbrengsten, kosten en de overige aftrekbare posten moeten worden opgenomen, voorziet de CCCTB-richtlijn in specifieke regels. Die zijn opgenomen in hoofdstuk V van de CCCTB-richtlijn, dat als titel heeft 'Timing en kwantificering.' Dit element van het winstbepalingssysteem wijkt sterk af van het Nederlandse systeem dat werkt met een algemene norm, te weten goed koopmansgebruik. Gezegd kan worden dat het Nederlandse systeem 'principle based' is en het CCCTB-systeem 'rule based'. Zo wordt het genietingsstijdstip van opbrengsten in art. 18 CCCTB-richtlijn exact omschreven. Hetzelfde geldt voor het tijdstip waarop kosten in aftrek kunnen worden gebracht (art. 19 CCCTB-richtlijn).

Vaak zal een specifieke CCCTB-winstbepalingregel sporen met hetgeen voortvloeit uit de door de Hoge Raad ontwikkelde goedkoopmansgebruikbeginselen, maar afwijkingen zijn zeer wel denkbaar. Ik geef een eenvoudig voorbeeld. Stel dat een vennootschap een bedrijfspand huurt en verplicht de huur voor de komende vijf jaar vooruitbetaalt. Onder onze nationale vennootschapsbelasting is de vooruitbetaalde huur niet in één keer aftrekbaar: de aftrek dient te worden gespreid over de huurperiode. Onder het CCCTB-stelsel is het vooruitbetaalde bedrag daarentegen in één keer aftrekbaar. Simpelweg omdat de verplichting tot betaling is ontstaan (zie art. 19 CCCTB-richtlijn).

'Het systeem is rule based. Zo is vooruitbetaalde huur in één keer aftrekbaar.'

De CCCTB-richtlijn kent onder andere specifieke regels voor afschrijvingen, onderhanden werk, voorzieningen, hedge-transacties en pensioenen. Op deze plaats sta ik kort stil bij de afschrijvingsregels.¹⁵ Vaste activa moet lineair worden afgeschreven over een vaste termijn:

- gebouwen: 40 jaar;
- vaste activa met een lange levensduur, anders dan gebouwen: 15 jaar;
- immateriële activa: de periode van wettelijke bescherming van het activum. Als dat niet is vast te stellen: 15 jaar.

Voor vaste activa die de belastingplichtige tweedehands aanschaf, gelden dezelfde termijnen (die steeds opnieuw beginnen te lopen), tenzij kan worden aangetoond dat de levensduur op dat

moment lager is. Overige activa dienen te worden ondergebracht in een zogenoemde 'activa pool'. Hierop wordt jaarlijks 25% afgeschreven.¹⁶

De CCCTB kent een zogenoemde doorschuifreserve, die veel weg heeft van de Nederlandse voorloper van de herinvesteringsreserve, te weten de vervangingsreserve.¹⁷ De belastingplichtige mag de winst bij verkoop van een activum reserveren als de opbrengst binnen twee jaar wordt geherinvesteerd in een activum met dezelfde functie. Voorwaarde is wel dat de belastingplichtige het verkochte activum ten minste drie jaar in bezit heeft gehad. Vervolgens dient de gereserveerde boekwinst te worden afgeboekt van de afschrijvingsbasis van het vervangende activum. Opvallend is dat een zogenoemde 'boekwaarde-eis' ontbreekt. Ten slotte is de boeteclausule van belang. Als de belastingplichtige nalaat om binnen twee jaar te herinvesteren, wordt het gereserveerde bedrag verhoogd met 10% en aan het einde van het tweede jaar alsnog aan de belastbare winst toegevoegd.

Het CCCTB-stelsel kent een onbeperkt carry forward voor verliezen.¹⁸ Carry back is niet mogelijk.

5. Het consolidatieconcept

Het hart – en tevens het meest controversiële onderdeel – van het voorgestelde systeem is het consolidatie-element. Art. 57 (1) CCCTB-richtlijn bepaalt dat de belastinggrondslagen van de groepsmaatschappijen worden geconsolideerd. Uit art. 4 (11) CCCTB-richtlijn blijkt dat er een systeem geldt van 'integrale' – ook wel genoemd 'volledige' consolidatie. Op grond van deze bepaling bestaat de geconsolideerde belastinggrondslag uit de som van de belastinggrondslagen van alle groepsmaatschappijen. Ook als de moedermaatschappij niet de volledige zeggenschap, het volledige kapitaal of de volledige winstrechten heeft in de dochtermaatschappij, maakt de belastinggrondslag van de dochtermaatschappij voor 100% deel uit van de geconsolideerde belastinggrondslag. Er is derhalve niet gekozen voor een systeem van proportionele consolidatie waarbij de belastinggrondslag van een groepsmaatschappij naar rato van het deelnemingspercentage in de consolidatie wordt betrokken. Ik wijs erop dat er in het systeem van de Conceptrichtlijn geen geconsolideerde balans wordt opgesteld. Zoals hiervoor opgemerkt, geldt een winst- en verliesbenadering voor de vaststelling van de belastinggrondslag. Dat geldt dan automatisch ook voor de vaststelling van de geconsolideerde belastinggrondslag.

Op grond van art. 59 (1) CCCTB-richtlijn blijven bij de berekening van de geconsolideerde belastinggrondslag winsten en verliezen uit transacties die rechtstreeks tussen

groepsmaatschappijen plaatsvinden, buiten beschouwing. Vervolgens bepaalt art. 59 (3) CCCTB-richtlijn dat groepen een consistente en voldoende gedocumenteerde methode moeten hanteren om hun intra-groepstransacties vast te leggen. Met behulp van die methode moeten alle overbrengingen en verkopen binnen een groep kunnen worden geïdentificeerd tegen kostprijs of fiscale boekwaarde, naargelang welke van beide het laagst is. Met art. 59 CCCTB-richtlijn heeft de Europese Commissie gekozen voor een administratieve wijze van behandeling van intra-groepstransacties die in de werkdocumenten wordt aangeduid als het 'negeren maar opnemen tegen kosten' ('ignore but recording costs'), dit in plaats van de eliminatiemethode ('included in each group company and netted off when the consolidation is carried out'). Concreet betekent deze keuze dat er in het consolidatieproces geen elimintieboekingen nodig zijn om intercompanywinsten 'weg te poetsen.'

'Het consolidatieconcept kent geen eenheidsbenadering zoals bij de Nederlandse fiscale eenheid.'

De vraag rijst wat de reikwijdte is van het consolidatieconcept. In de werkdocumenten is het consolidatieconcept regelmatig aangeduid als de behandeling van de groepsmaatschappijen als een eenheid. In de Conceptrichtlijn is een dergelijk vergaand eenheidsconcept niet terug te vinden. Het consolidatieconcept houdt slechts een optelling in van de individuele belastinggrondslagen waarbij resultaten op intragroepstransacties buiten aanmerking wordt gelaten. Daarmee wijkt het consolidatieconcept af van de Nederlandse fiscale eenheid ex art. 15 Wet Vpb. 1969. Het ontbreken van een eenheidsbenadering heeft allerlei praktische complicaties.¹⁹ Als voorbeeld kan worden gewezen op de doorschuifreserve van art. 38 CCCTB-richtlijn bij herinvestering in een vervangend activum. Deze doorschuifreserve kan niet 'over de grenzen van een groepsmaatschappij heen' worden toegepast. Concreet: als de ene groepsmaatschappij een machine verkoopt, kan de boekwinst niet worden doorgeschoven naar een door een andere groepsmaatschappij aangeschafte vervangende machine.

6. Anti-misbruikbepalingen

Om de Europese heffingsgrondslag te beschermen tegen uitholling, voorziet de CCCTB-richtlijn in anti-misbruikmaatregelen. Het gaat om een algemene anti-misbruikbepaling en drie specifieke maatregelen, te weten:

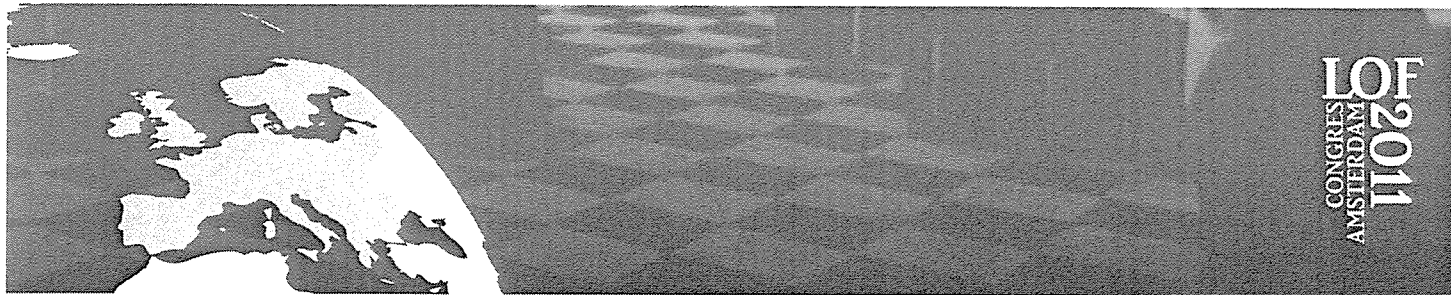
- een renteaftrekbeperking;
- een 'switch-over'-maatregel die de deelnemingsvrijstelling uitsluit;
- een 'doorkijkbepaling' in de vorm van de CFC-regeling (CFC staat voor Controlled Foreign Company);

De algemene anti-misbruikmaatregel is opgenomen in art. 80 CCCTB-richtlijn. Op grond hiervan worden kunstmatige transacties genegeerd als deze uitsluitend tot doel hebben om belasting te ontwijken. Deze anti-misbruikbepaling is niet van toepassing op reële economische activiteiten, waarbij een belastingplichtige meerdere opties heeft die leiden tot hetzelfde commerciële resultaat. Ondanks het feit dat de ene optie tot een verschillend (lees: lager) fiscaal resultaat leidt dan de andere, staat het de belastingplichtige vrij om te kiezen voor de meest gunstige weg zolang het maar gaat om reële economische activiteiten. Met de algemene anti-misbruikbepaling beoogt de Europese Commissie aan te sluiten bij het door het HvJ EU in het kader van de verdragsvrijheden ontwikkelde anti-misbruikbegrip.²⁰

De drie specifieke anti-misbruikmaatregelen hebben met elkaar gemeen dat zij alleen betrekking hebben op relaties met ondernemingen die zijn gevestigd in een land buiten de EU en daar laagbelast zijn. Daarvan is sprake als het algemene vennootschapsbelastingtarief 40% lager is dan het gemiddelde vennootschapsbelastingtarief in de lidstaten van de EU of als een speciaal regime van toepassing is met een substantieel lagere belastingheffing.

'Als alle feiten boven water komen, is de rente in beginsel altijd aftrekbaar.'

Op grond van de renteaftrekbeperking is de betaalde rente aan een laagbelaste gelieerde onderneming gevestigd in land buiten de EU niet aftrekbaar.²¹ Van een gelieerde onderneming is onder andere sprake bij het houden van meer dan 20% van de stemrechten of het bezitten van meer dan 20% van het aandelenkapitaal. Op deze renteaftrekbeperking gelden allerlei uitzonderingen (escapes). Ik noem de belangrijkste. De aftrekbeperking is niet van toepassing als tussen de lidstaat van de betalende vennootschap en het derde land een overeenkomst gesloten die vergelijkbaar is met de Europese richtlijn inzake uitwisseling van inlichtingen. De gedachte van de Europese Commissie is waarschijnlijk dat met behulp van een inlichtingenverdrag alle feiten boven water te halen zijn, zodat eventueel misbruik (eenvoudig) aan het



licht kan komen, waarna het vervolgens kan worden bestreden met de algemene anti-misbruikbepaling van art. 80 CCCTB-richtlijn. Voorts is rente aftrekbaar indien de rente wordt betaald aan een onderneming waarvan de aandelen worden verhandeld op een erkende effectenbeurs. Ten slotte is de rente ook aftrekbaar als deze is betaald aan (kort samengevat) een entiteit die in het land van vestiging een actieve operationele onderneming drijft.

De in art. 73 CCCTB-richtlijn opgenomen 'switch-over'-maatregel sluit de deelnemingsvrijstelling uit als een deelneming of een vaste inrichting in een land buiten de EU laagbelast is. Opmerkelijk genoeg heeft de moedermaatschappij slechts recht op verrekening van de betaalde bronbelasting. Door de deelneming betaalde winstbelasting komt niet voor verrekening in aanmerking.

Op grond van de CFC-regeling wordt de belastinggrondslag van een moedervennootschap verhoogd met de niet-uitgedeelde inkomsten van een deelneming gevestigd in een laagbelast land buiten de EU.²² Er wordt als het ware door de deelneming heengekeken, vandaar de term 'doorkijkbepaling'. Als voorwaarden gelden verder nog dat:

- de CFC-deelneming haar inkomen voor meer dan 30% haalt uit holding- en financieringsactiviteiten voor zover deze voor meer dan de helft bestaan uit transacties met de moedervennootschap of haar gelieerde ondernemingen;
- de moedervennootschap al dan niet samen met gelieerde partijen (direct of indirect) ten minste 50% van de stemrechten houdt, ten minste 50% van het kapitaal houdt of voor ten minste 50% gerechtigd is tot de winst van de CFC-deelneming.

De CFC-regeling is niet van toepassing als er een overeenkomst is gesloten met het land buiten de EU die vergelijkbaar is met de Europese richtlijn inzake uitwisseling van inlichtingen. En evenmin als de aandelen van de entiteit verhandeld worden op een erkende effectenbeurs.

7. Het verdeelsleutelmechanisme

Een noodzakelijk gevolg van de grensoverschrijdende consolidatie – en dus geen doel op zich – is dat de heffingsbevoegdheid van de lidstaten over de winst van een groep moet worden verdeeld. De verdeelsleutel is gebaseerd op drie factoren, te weten arbeid, omzet en vaste materiële activa. Op die manier wordt de geconsolideerde winst aan een maatschappij toegerekend naar de mate waarin die maatschappij:

- vaste materiële activa bezit ten opzichte van de totale vaste materiële activa van de groep;
- gebruik maakt van arbeidsprestaties ten opzichte van de totale arbeidsproductiviteit van de groep;
- omzet genereert ten opzichte van de totale omzet van de groep.

De drie factoren hebben elk een gelijk gewicht, namelijk 1/3. De arbeidsfactor is onderverdeeld in twee subfactoren, te weten de loonsom en het aantal werknemers. Ook deze twee subfactoren hebben een gelijk gewicht, zodat beide voor 1/6-deel de verdeling van de grondslag bepalen.

Voor de waarde van de activa geldt de waarde die van belang is voor de fiscale winstberekening ('boekwaarde'). Opvallend is dat immateriële activa niet meetellen. De reden daarvoor is dat de waarde daarvan lastig is vast te stellen. Voorts is de uitsluiting van immateriële activa ingegeven door de vrees voor manipulatie van de verdeelsleutel. Immateriële activa zijn namelijk relatief mobiel.

'Verdeelsleutelplanning ligt op de loer door middel van een structuur met een onafhankelijke verkoopagent.'

Voor de factor omzet geldt het bestemmingslandbeginsel als uitgangspunt. Dit houdt in dat omzet wordt toegerekend aan de groepsmaatschappij die gevestigd is in die lidstaat waar de goederen hun eindbestemming vinden en niet waar deze worden geproduceerd. Dezelfde benadering is van toepassing voor diensten. Eenvoudige 'verdeelsleutelplanning' ligt op de loer bij goederen. Zo kan een groep die de geconsolideerde winst zoveel mogelijk wil laten neerslaan in een laagbelaste lidstaat (bijvoorbeeld Ierland met zijn tarief van 12,5%) eenvoudig een structuur opzetten met een in die lidstaat gevestigde onafhankelijke verkoopagent. De goederen worden dan door het concern in een laagbelaste lidstaat verkocht aan deze agent, zodat omzettafactor van de verkopende (laagbelaste) groepsmaatschappij omhoog schiet. De agent verkoopt de goederen vervolgens door aan de uiteindelijke eindconsument. Uit de werkdOCUMENTEN valt op te maken dat de Europese Commissie deze planningmogelijkheid voor lief neemt omdat het geen 'papierconstructie' is. Het concern zal immers aan de verkoopagent een deel van zijn winstmarge moeten afstaan. Als de groep niet via een groepsmaatschappij of vaste inrichting is vertegenwoordigd in het land (dat kan een lidstaat maar ook een derde land zijn), geldt de zogenoemde 'spread throw back'-regel.²³ Op grond van deze regel wordt de desbetreffende omzet begrepen in de omzettafactor van alle groepsmaatschappijen naar evenredigheid van hun arbeids- en activafactor.

De werking van de verdeelsleutel illustreer ik aan de hand van een voorbeeld dat voortborduurt op voorbeeld uit par. 2.

Voorbeeld

De geconsolideerde heffingsgrondslag van het ABC-concern is 900. De voor de verdeelsleutel relevante gegevens zijn als volgt.

- Vennootschap A heeft een kapitaal van 100, lonen van 100, 1.000 werknemers en een omzet in lidstaat A van 10.000;
- Vennootschap B heeft een kapitaal van 200, lonen van 200, 2.000 werknemers en een omzet in lidstaat B van 20.000;
- Vennootschap C heeft een kapitaal van 300, lonen van 300, 3.000 werknemers en een omzet in lidstaat C van 30.000.

In tabelvorm:

	Activa	Loon	Werknemers	Omzet
A	100	100	1.000	10.000
B	200	200	2.000	20.000
C	300	300	3.000	30.000
Totaal	600	600	6.000	60.000

Ik concentreer mij nu op het aan vennootschap A toe te rekenen deel van de totaal geconsolideerde winst van 900, te weten 150. Deze berekening is als volgt:

$$(1/3 \times (100/600) + 1/6 \times (100/600) + 1/6 \times (1.000/6.000) + 1/3 \times (10.000/60.000)) \times 900 = 150.$$

De verdeelsleutel beoogt een eerlijke en eenvoudige verdeling van de grondslag over de groepsmaatschappijen en daarmee over de lidstaten. Over de eerlijkheid van de verdeling wordt nu al in Europa ruzie gemaakt. Zo vindt het Nederlandse kabinet dat de verdeelsleutel lidstaten met een 'oude' (lees: zware) economie bevoordeelt ten opzichte van lidstaten met een innovatieve economie en relatief een grote dienstensector. Het behoeft dan ook geen betoog dat die verdeling anders kan uitpakken dan op dit moment het geval is. Een herverdeling van de belastingopbrengsten tussen de lidstaten is het gevolg. Uit het door de Europese Commissie verrichte macro-economische onderzoek blijkt dat onder het CCCCTB-stelsel de heffingsgrondslagen zullen toenemen in het midden en het oosten van Europa alsmede Duitsland, Spanje, Frankrijk, Griekenland, Italië en het Verenigd Koninkrijk. Nederland is een van de verliezers.

'Winnaars zijn Duitsland, Spanje, Frankrijk, Griekenland, Italië en het Verenigd Koninkrijk.'

Als een lidstaat van mening is dat de verdeling 'oneerlijk' is, kan in uitzonderlijke situaties worden afgeweken van de verdeelsleutel.²⁴ Met een andere verdeling moeten wel alle andere lidstaten

instemmen. Ook het hoofdkantoor van een groep kan in een uitzonderlijke situatie om een andere verdeling verzoeken.

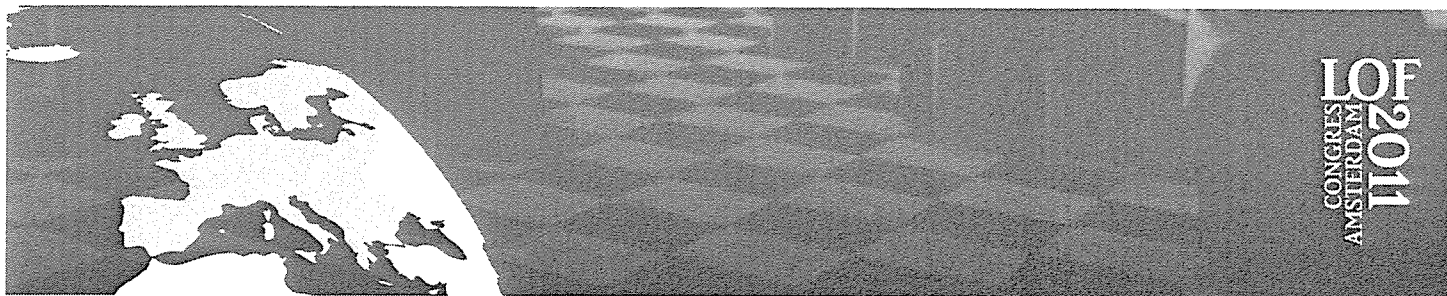
Ten slotte is voor de financiële sector en de olie- en gassector voorzien in een aangepaste verdeelsleutel. Voor de transportsector geldt een bijzondere bepaling: de winsten van groepsmaatschappijen die zich bezighouden met zeevervoer, binnenvaart en vliegverkeer worden niet verdeeld volgens de verdeelsleutel.

8. De one-stop-shop

Het voorgestelde CCCTB-regime bevat gemeenschappelijke regels op het gebied van het formele belastingrecht. Crux is de *one-stop-shop*: er gaat slechts één geconsolideerde aangifte naar één belastingdienst, de zogenoemde hoofdbelastingautoriteit. Dit is in de regel de belastingdienst in de lidstaat waar de moedervennootschap van een groep is gevestigd. Deze belastingdienst is verantwoordelijk voor CCCTB-aangelegenheden, zoals het vaststellen van de geconsolideerde belastinggrondslag en de verdeling daarvan. Alle relevante documenten worden opgenomen in een centrale databank die voor alle belastingdiensten binnen de EU toegankelijk is. Verder voorziet de CCCTB-richtlijn in procedureregels op het gebied van de aangifte, aanslag, bezwaar en beroep.

'Ik kan mij moeilijk voorstellen dat het administratieve systeem politiek haalbaar is.'

Al eerder heb ik erop gewezen dat ik mij moeilijk kan voorstellen dat dit administratieve systeem politiek haalbaar is.²⁵ Denk in dit verband aan een Frans/Duits concern waarvan de topholding is gevestigd in Cyprus. Hoewel de Cypriotische belastingdienst zelf nauwelijks een heffingsbelang heeft (het betreft immers een holding), wordt zij verantwoordelijk voor de vaststelling van de belastinggrondslag en de verdeling tussen Frankrijk en Duitsland. Dit lijkt mij onverteerbaar voor Duitsland en Frankrijk. De Europese Commissie heeft dit gevoelige politieke probleem proberen op te lossen door een opmerkelijke voorziening. Op grond van art. 123 CCCTB-richtlijn kan een beslissing van de hoofdbelastingautoriteit worden aangevochten door de belastingdiensten van andere lidstaten. En wel in een gerechtelijke procedure in het land van de hoofdbelastingautoriteit. Dat betekent in het gegeven voorbeeld dat Duitsland en Frankrijk in Cyprus kunnen procederen tegen de Cypriotische belastingdienst. Ik moet het nog zien gebeuren.



9. Afsluiting

Het voorstel voor een Europese winstgrondslag voor bedrijven betekent een forse stap in een politiek besluitvormingsproces. Volgens de Europese Commissie zijn nu de Europese lidstaten en de Europese Raad van Regeringsleiders aan zet. Uit de conceptrichtlijn blijkt dat de Europese Commissie

graag ziet dat alle zevenentwintig lidstaten meedoen aan de CCCTB. Daarvoor is echter unanimiteit vereist. Indien die er niet blijkt te zijn, kan een minimum aantal van negen lidstaten als een vorm van versterkte samenwerking de CCCTB invoeren. De CCCTB geldt dan alleen in die 'kopgroep'.

* Verbonden aan het Amsterdam Centre for Tax Law (UvA) en Bureau Vaktechniek van Ernst & Young Belastingadviseurs.

- 1 Voorstel voor Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag (CCCTB), Brussel, COM(2011) 121/4. Tegelijk werden gepubliceerd: SEC(2011) 315/2: Impact Assessment - Accompanying document to the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) alsmede A Common Corporate Tax System for the EU, MEMO/11/171: Questions and Answers on the CCCTB.
- 2 Zie voor een opsomming van de delegatiebepalingen: J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Fed Fiscale Brochure, Deventer: Kluwer 2011, par. 1.4.2.
- 3 Het voorbeeld is ontleend aan MEMO/11/171: Questions and Answers on the CCCTB.
- 4 Zie art. 6 CCCTB-richtlijn.
- 5 Zie J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Fed Fiscale Brochure, Deventer: Kluwer 2011, par. 3.4.2.
- 6 Zie art. 3 CCCTB-richtlijn.
- 7 Zie art. 5 CCCTB-richtlijn.
- 8 Art. 101 en art. 104 (2) CCCTB-richtlijn.
- 9 Zie J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Fed Fiscale Brochure, Deventer: Kluwer 2011, par. 2.4.
- 10 Zie art. 4 (6) (c) CCCTB-richtlijn.
- 11 Zie art. 4 (6) (b) CCCTB-richtlijn.
- 12 Zie art. 55 (1) (d) CCCTB-richtlijn.
- 13 Uit het verplicht bij te houden register van vaste activa (ex art. 32 CCCTB-richtlijn) kan de afschrijvingsbasis niet worden afgelezen: slechts de aanschaffkosten van het vaste activum moeten daarin worden vermeld.
- 14 Art. 3.8 Wet IB 2001, dat via de schakelbepaling van art. 8 lid 1 Wet Vpb. 1969 ook van toepassing is in de vennootschapsbelasting.
- 15 Zie art. 36 CCCTB-richtlijn.
- 16 Voor een instructief voorbeeld over de werking van de activa pool verwijs ik naar J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Fed Fiscale Brochure, Deventer: Kluwer 2011, par. 3.4.6.
- 17 Zie art. 38 CCCTB-richtlijn.
- 18 Art. 43 CCCTB-richtlijn.
- 19 Zie voor voorbeelden: J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Fed Fiscale Brochure, Deventer: Kluwer 2011, par. 4.2.3.
- 20 Zie voor een verschillen analyse: J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Fed Fiscale Brochure, Deventer: Kluwer 2011, par. 5.2.
- 21 Zie art. 81 CCCTB-richtlijn.
- 22 Zie art. 82 CCCTB-richtlijn.
- 23 Zie art. 96 (4) CCCTB. Zie voor een cijfermatige uitwerking: J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Fed Fiscale Brochure, Deventer: Kluwer 2011, par. 6.3.3.4.
- 24 Zie de zogenoemde 'vrijwaringsclausule' van art. 87 CCCTB-richtlijn.
- 25 J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Hoofdpijnen van de vennootschapsbelasting van de toekomst: de CCCTB?*, Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur, 2009, nr. 2, blz. 45-51.

