

# Op weg naar een Europese vennootschapsbelasting





# Inhoudsopgave

Voorwoord	3
1 De algemene werking van de CCCTB	4
2 Winstbepaling in het CCCTB-stelsel	7
3 De verdeling van de geconsolideerde winst	11
4 Anti-misbruikbepalingen	13
5 Procedurele aspecten	16
Ten slotte	19

# Voorwoord

Het voldoen aan de belastingplicht is voor veel ondernemingen een behoorlijke administratieve last. Zeker als sprake is van activiteiten in meerdere landen. De Europese Commissie wil daar wat aan doen en heeft plannen gelanceerd voor een vereenvoudigd systeem van vennootschapsbelasting in de Europese Unie. Daar kunnen overigens ook bedrijven die maar in één land actief zijn van profiteren.

De Europese Commissie heeft op 17 maart 2011 een voorstel voor een Europese vennootschapsbelasting gepubliceerd. Deze **Common Consolidated Corporate Tax Base** (CCCTB) 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 over enkele jaren - niet bij blijven. De conceptrichtlijn bevat allerlei zogenoemde delegatiebepalingen op grond waarvan de Europese Commissie nadere regels kan uitvaardigen. 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 zeventwintig 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 ervoor 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.

## De CCCTB in kort bestek

De Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) is bedoeld als vereenvoudiging van de heffing van winstbelasting in de Europese Unie. Bedrijven moeten daardoor in staat worden gesteld (nog) meer te profiteren van de interne markt. De CCCTB harmoniseert de belasting-grondslag, niet het tarief. Het stelsel zal na invoering gaan functioneren naast de huidige 27 belastingssystemen. Ook de nationale tarieven blijven bestaan. Het is overigens nog onduidelijk wanneer en in welke landen het stelsel wordt ingevoerd.

Kernpunten van de CCCTB zijn:

- ▶ Voor de aangifte vennootschapsbelasting krijgen ondernemingen te maken met één loket bij één belastingdienst.
- ▶ Ondernemingen mogen winsten en verliezen in de hele EU met elkaar verrekenen.
- ▶ Deelname door een bedrijf aan de CCCTB geschiedt op vrijwillige basis.
- ▶ De Europese Commissie claimt dat de CCCTB grote besparingen oplevert. Hoe dat voor individuele bedrijven uitpakt is echter nog onduidelijk.
- ▶ Ook voor ondernemingen die uitsluitend op hun nationale thuismarkt opereren kan de keuze voor het stelsel interessant zijn.

## De gevolgen voor uw bedrijf

Ernst & Young beschikt over een model dat de effecten van de CCCTB voor de belastingpositie van individuele bedrijven inzichtelijk maakt. Bent u geïnteresseerd in wat de CCCTB voor uw onderneming betekent? Neem dan contact op met een van de achter in deze brochure vermelde contactpersonen.

## Belastingbesparing

De Europese Commissie schat dat invoering van de CCCTB het bedrijfsleven in de EU elk jaar een belastingbesparing oplevert van 1,3 miljard euro door grensoverschrijdende verliesverrekening. Voorts vermindert de invoering van het systeem de fiscale nalevingskosten met 700 miljoen euro. Het probleem van deze nalevingskosten is dat kleine ondernemingen er in vergelijking met grote ondernemingen onevenredig hard door worden getroffen. Om die reden komt het CCCTB-stelsel uitdrukkelijk ook beschikbaar voor ondernemingen die slechts in één lidstaat actief zijn. Dat onder de CCCTB de fiscale nalevingskosten naar verwachting (sterk) zullen afnemen, blijkt uit de doorrekening die de Europese Commissie heeft laten maken. Volgens die doorrekening vermindert de aan naleving van fiscale regels bestede tijd met gemiddeld 8 procent. In grensoverschrijdende situaties verwacht de Europese Commissie een mogelijke tijdsbesparing tot zelfs 70 procent. Interessant is de vergelijking die de Europese Commissie heeft gemaakt tussen de nalevingskosten die een moedervernootschap nu en onder het CCCTB-stelsel moet maken om een dochtervernootschap op te richten in een andere lidstaat. Een multinational besteedt bij oprichting van een buitenlandse dochter nu gemiddeld € 140.000 aan nalevingskosten. Onder de CCCTB daalt dat bedrag tot € 53.000. Ook MKB-ondernemingen behalen een fors voordeel. Het oprichten van een dochteronderneming in een andere lidstaat kost een MKB-bedrijf nu gemiddeld € 127.000 en straks nog maar € 42.000.

*In deze brochure gaan we achtereenvolgens in op:*

- ▶ de algemene werking van de CCCTB;
- ▶ de winstbepaling in het stelsel;
- ▶ de verdeling van de geconsolideerde winst;
- ▶ anti-misbruikbepalingen;
- ▶ procedurele aspecten.

# 1. De algemene werking van de CCCTB

Het voorstel beoogt harmonisatie van de heffingsgrondslag, niet van het tarief

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. 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 hoofdkantoor is gevestigd. De eenmaal vastgestelde Europese winst wordt vervolgens verdeeld over de groepsmaatschappijen volgens een bepaalde verdeelsleutel. Op deze verdeelsleutel komen wij later nog uitgebreid terug.

Vervolgens heft een lidstaat waarin een bepaalde groepsmaatschappij is gevestigd vennootschapsbelasting over de toebedeelde winst tegen het eigen nationale tarief. Het voorstel beoogt dus uitsluitend de harmonisatie van de heffingsgrondslag, niet van het tarief. De lidstaten blijven vrij om hun eigen winstbelastingtarieven te bepalen. Bovendien mag een lidstaat een afwijkend tarief hanteren voor ondernemingen die onder de CCCTB vallen ten opzichte van ondernemingen die daar niet onder vallen.

Met een eenvoudig voorbeeld maken we duidelijk hoe het systeem werkt.

#### *Voorbeeld*

Het ABC-concern bestaat uit moedervernootschap A, die de aandelen houdt in dochtervernootschap B en dochtervernootschap 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.

Verderop in deze brochure gaan wij aan de hand van een cijfervoorbeeld nader in op het verdeelsleutelmechanisme.

#### **Optioneel systeem**

Het voorgestelde systeem is optioneel, zodat een vennootschap alleen onder de Europese belastingregels valt indien zij ervoor heeft gekozen. Nationale winstbelastingstelsels blijven dan ook gewoon naast het CCCTB-stelsel bestaan. Dat is ook het geval voor de Nederlandse vennootschapsbelasting.

Vennootschappen die in de EU zijn gevestigd en voorkomen op een lijst met rechtsvormen (als bijlage bij het voorstel) kunnen kiezen voor de CCCTB. Voor Nederland staan onder andere de NV en de BV op de lijst. Vennootschappen die niet in de EU zijn gevestigd, komen ook voor de CCCTB in aanmerking, maar dan alleen voor hun Europese activiteiten. De keuze voor de CCCTB geldt voor een periode van vijf jaar, waarna steeds een verlenging mogelijk is voor drie jaar.

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. Alleen voor zeevaartondernemingen geldt een uitzondering op deze regel.

Voor het opteren voor de CCCTB moet de vennootschap een verzoek indienen bij de belastingdienst in het land van vestiging. Een groep van vennootschappen moet het verzoek indienen bij de 'hoofdbelastingautoriteit', in principe is dat de belastingdienst van het land waarin de moedervernootschap van de groep is gevestigd. 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.

*Een groepsrelatie is aanwezig indien de moeder vennootschap:*

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

De resultaten van de moedermaatschappij en haar dochtermaatschappijen worden vervolgens automatisch geconsolideerd.

### **Midden- en kleinbedrijf**

Het is uitdrukkelijk de bedoeling dat een vennootschap die geen deel uitmaakt van een groep óók kan kiezen voor het CCCTB-regime. Dit is vooral van belang voor het midden- en kleinbedrijf. Het is niet vereist dat de vennootschap activiteiten uitoefent in meerdere lidstaten. 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.

Het kan ook voordelig zijn om juist niet te kiezen voor de CCCTB, bijvoorbeeld als sprake is van een innovatieve onderneming die gebruik maakt van de innovatiebox in de vennootschapsbelasting met een effectief tarief van 5%. De keuze voor het CCCTB-systeem betekent in een dergelijke situatie dat het innovatieboxregime niet langer van toepassing is. Een ander punt waarop de Nederlandse fiscale regels beduidend aantrekkelijker zijn, is de herinvesteringsreserve, we komen daar later op terug. Al met al zal elk bedrijf een eigen afweging moeten maken of opteren voor de CCCTB zin heeft. Het voorstel van de Europese Commissie voorziet in bepalingen die de 'uitreis' uit de nationale vennootschapsbelasting en de 'inreis' in het CCCTB-systeem begeleiden en andersom. De hoofdregel is dat de sfeerovergang fiscaal geruisloos verloopt via een doorschuiving van boekwaarden. Hierdoor vindt bij de keuze voor de CCCTB géén eindafrekening plaats over stille reserves en goodwill. Om te voorkomen dat de aanwezige stille reserves en de goodwill vervolgens 'weglekken' naar andere lidstaten, zijn diverse reparatiemaatregelen getroffen.

De genoemde hoofdregel lijkt overigens lidstaten niet te belemmeren om afrekening te eisen van andere fiscale claims dan die op stille reserves en goodwill. Dat zou betekenen dat in bepaalde omstandigheden de inreis in het CCCTB-systeem gepaard kan gaan met acute heffing van nationale vennootschapsbelasting.



In het CCCTB-stelsel is het zogenoemde  
'dubbelboekhouden' niet nodig

## 2. Winstbepaling in het CCCTB-stelsel

Het CCCTB-stelsel bevat een eigen set winstbepalingsregels. Opvallend is dat dit systeem van winstbepaling uitsluitend regels kent voor de vaststelling van een winst- en verliesrekening. Het systeem maakt geen 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 'dubbelboekhouden' niet nodig is. Het aantal regels is overigens redelijk beperkt, zeker in vergelijking met (het zeer gedetailleerde) IFRS. De winstbepaling in de CCCTB lijkt op een behoorlijk aantal punten bovendien in lijn met het Nederlandse beginsel van 'goed koopmansgebruik'.

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:

<i>opbrengsten</i>
-/- vrijgestelde opbrengsten
-/- aftrekbare kosten
-/- overige aftrekbare bedragen (voornamelijk afschrijvingen)
<u>belastbare winst</u>

#### **Vrijgestelde opbrengsten**

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.

#### **Aftrekbare kosten**

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 overigens 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.

#### **Niet-aftrekbare kosten**

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);
- ▶ 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.

Een bevoordeling van een aandeelhouder/natuurlijk persoon - inclusief echtgenoot(e), (groot) ouders en (klein) kinderen - of een verbonden lichaam, leidt niet tot aftrekbare kosten voor zover dergelijke voordelen niet zouden zijn toegekend aan onafhankelijke derden. Met andere woorden: kosten zijn net als onder het Nederlandse belastingstelsel niet aftrekbaar als ze zijn gemaakt ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van een aandeelhouder.

### Tijdstip van winstneming

Als hoofdregel geldt dat opbrengsten, uitgaven en aftrekbare bedragen in aanmerking worden genomen in het jaar waarin

- ▶ de vordering is ontstaan;
- ▶ de hoogte van de vordering met een redelijke mate van nauwkeurigheid kan worden vastgesteld.

Aftrekbare uitgaven worden in aanmerking genomen in het jaar waarin

- ▶ de betalingsverplichting is ontstaan;
- ▶ de hoogte van de verplichting met redelijke mate van nauwkeurigheid kan worden vastgesteld;
- ▶ (in het geval van koop van goederen) de met het eigendom samenhangende risico's en genotsrechten zijn overgedragen aan de belastingplichtige, dan wel (in het geval van afname van diensten) de dienst is ontvangen door de belastingplichtige.

### Voorziening

De CCCTB biedt de mogelijkheid om een voorziening ten laste van de winst te vormen voor toekomstige uitgaven als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- ▶ de belastingplichtige heeft een (mogelijk toekomstige) verplichting;
- ▶ de verplichting vloeit voort uit activiteiten of transacties die in het betreffende jaar of een eerder jaar zijn verricht of aangegaan;
- ▶ het bedrag dat uit de verplichting voortvloeit, is met een redelijke mate van zekerheid vast te stellen.

Uiteraard kan de vennootschap alleen een voorziening vormen voor uitgaven die (te zijner tijd) als aftrekbare kosten zijn aan te merken.

Als een verplichting betrekking heeft op een activiteit of transactie die zich uitstrekt over toekomstige jaren, dan moet de dotatie aan de voorziening naar evenredigheid worden uitgesmeerd over die toekomstige jaren. Aan het einde van elk jaar moet worden beoordeeld of de voorziening tot een juist bedrag is vastgesteld, dan wel aanpassing behoeft.

### Afschrijving

De CCCTB kent een afzonderlijk hoofdstuk voor de afschrijving van vaste activa. De aanschaffingskosten, voortbrengingskosten en/of verbeteringskosten van de vaste activa vormen de basis voor de jaarlijkse afschrijving. De aftrekbare omzetbelasting blijft overigens buiten beschouwing.

Meestal zullen de juridische en economische eigendom van vaste activa bij dezelfde belastingplichtige liggen. Als dat echter niet het geval is, dan mag alleen de economische eigenaar van het activum daarop afschrijven. Er is een speciale regeling voor leasecontracten waarbij de juridische en economische eigendom bij verschillende belastingplichtigen ligt. In het algemeen is dat het geval bij financial lease. In een dergelijke situatie is de economische eigenaar gerechtigd om de rentecomponent van de leasebetalingen ten laste van de belastbare winst te brengen. Daar staat tegenover dat deze rentecomponent bij de juridische eigenaar dan tot de belastinggrondslag wordt gerekend.

Als regel worden vaste activa afzonderlijk afgeschreven. De afschrijving is lineair en de afschrijvingstermijn is gelijk aan de levensduur van de activa. Voor de levensduur (en daarmee de afschrijvingstermijn) van vaste activa hanteert de CCCTB vaste termijnen:

- ▶ 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 aanschafft, gelden dezelfde termijnen (die dan dus weer opnieuw beginnen te lopen), tenzij hij kan aantonen dat de levensduur op dat moment lager is.

In het jaar van verkrijging of ingebruikname van een vast activum heeft de belastingplichtige recht op een vol jaar afschrijving. Daar staat tegenover dat in het jaar van vervreemding van een vast activum afschrijving ten laste van de winst niet mogelijk is. Andere dan de hierboven genoemde activa worden ondergebracht in een 'activa pool'. Hierop wordt jaarlijks 25% afgeschreven. Voor dergelijke activa hoeft de belastingplichtige dan dus niet afzonderlijk bij te houden wat de levensduur is.

*De volgende activa kunnen niet worden afgeschreven:*

- ▶ materiële vaste activa die niet onderhevig zijn aan slijtage of economische veroudering, zoals grond, kunstvoorwerpen, antiek en juwelen;
- ▶ financiële activa.

In uitzonderingsgevallen is het wel mogelijk om dergelijke activa ten laste van de winst af te waarderen.

### **Register**

Belastingplichtigen moeten een register bijhouden met daarin een overzicht van de aanschaffingskosten, voortbrengingskosten en verbeteringskosten van de vaste activa, samen met de relevante investeringsdata. Deze gegevens moeten per afzonderlijk activum worden vastgelegd.

### **Herinvesteringsreserve**

De CCCTB kent een regeling die vergelijkbaar is met de Nederlandse herinvesteringsreserve, hoewel deze aanzienlijk minder ruim is. De belastingplichtige mag de winst bij de vervreemding van een afschrijfbaar activum reserveren indien de opbrengst binnen twee jaar wordt geherinvesteerd in een activum met dezelfde functie. Bij een vrijwillige vervreemding moet het verkochte activum bovendien ten minste drie jaar in bezit van de belastingplichtige zijn geweest. Zodra de belastingplichtige de opbrengst aanwendt voor een herinvestering, wordt de gereserveerde boekwinst afgeboekt van de afschrijvingsbasis van het vervangende activum. Als de belastingplichtige niet binnen twee jaar een vervangend activum aanschafft, wordt het gereserveerde bedrag verhoogd met 10% en aan het einde van het tweede jaar alsnog aan de belastbare winst toegevoegd.

### **Verliesverrekening**

De belastingplichtige mag een verlies dat in enig jaar is geleden volgens de CCCTB verrekenen met de winst van één of meerdere toekomstige winstjaren. Daarbij geldt dat het oudste verlies als eerste voor verrekening in aanmerking komt.

De oneindige voorwaartse verliesverrekening in de CCCTB is aanzienlijk ruimer dan de negen jaar voorwaartse verliesverrekening in de Nederlandse vennootschapsbelasting. Daar staat echter tegenover dat het in de Nederlandse vennootschapsbelasting mogelijk is om verliezen één jaar terug te wentelen, terwijl de CCCTB geen achterwaartse verliesverrekening kent.

### 3. De verdeling van de geconsolideerde winst

De verdeelsleutel beoogt een eerlijke en eenvoudige verdeling van de grondslag



De geconsolideerde winst wordt verdeeld over de diverse groepsmaatschappijen aan de hand van een verdeelsleutel. Deze 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; bovendien kunnen immateriële activa in het algemeen vrij eenvoudig worden overgedragen van de ene vennootschap naar de andere vennootschap, waardoor de verdeling van de grondslag makkelijk manipuleerbaar zou worden. Om te voorkomen dat de aanwezige stille reserves in zelfgekweekte immateriële activa bij toetreding tot het CCCTB-stelsel via de verdeelsleutel als het ware 'toevallen' aan andere lidstaten dan de lidstaat waar de vennootschap met een dergelijk actief is gevestigd, bevat het CCCTB-voorstel een tijdelijke maatregel. Die komt erop neer dat de activafactor van deze vennootschap de eerste vijf jaar wordt verhoogd met de kosten van R&D, marketing en advertentiekosten van de afgelopen zes jaar. Op deze manier wordt de eerste vijf jaar bij wijze van schatting de realisatie van de stille reserves in een zelfgekweekt immaterieel actief toebedeeld aan de lidstaat waarin de vennootschap is gevestigd.

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. De werking van de verdeelsleutel illustreren we aan de hand van een voorbeeld afkomstig uit het voorstel van de Europese Commissie.

#### 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:

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

Wij concentreren ons 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. Het behoeft geen betoog dat die verdeling anders kan uitpakken dan op dit moment het geval is. Om manipulatie van de verdeelsleutel te voorkomen zijn anti-misbruikbepalingen opgenomen (zie hieronder). Voorts 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.

Indien een lidstaat van mening is dat de verdeling 'oneerlijk' is, kan men in uitzonderlijke situaties afwijken van de verdeelsleutel. 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.

**Kunstmatige transacties die uitsluitend tot doel hebben om belasting te ontwijken, worden genegeerd**



## **4. Anti-misbruikbepalingen**

Ter bescherming van de Europese heffingsgrondslag kent het CCCTB-stelsel diverse anti-misbruikbepalingen. Het betreft een algemene anti-misbruikbepaling en vier specifieke maatregelen, te weten:

- ▶ een renteaftrekbeperking;
- ▶ een 'switchover maatregel' die de deelnemingsvrijstelling uitsluit;
- ▶ een 'doorkijkbepaling' in de vorm van de CFC-regeling (CFC staat voor Controlled Foreign Company);
- ▶ een beperking van de vrijstelling bij de overdracht van aandelen.

Op grond van de algemene anti-misbruikmaatregel worden kunstmatige transacties genegeerd als deze uitsluitend tot doel hebben om belasting te ontwijken. Deze anti-misbruikbepaling is echter 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.

De eerste drie hierboven genoemde specifieke anti-misbruikmaatregelen hebben betrekking 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 procent 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. We lichten de bepalingen kort toe.

#### **Beperking renteaftrek**

De rente betaald aan een gelieerde onderneming gevestigd in een land buiten de EU met een hierboven beschreven belastingregime is niet aftrekbaar. Deze aftrekbeperking geldt echter niet als er een overeenkomst gesloten is met het betreffende land die vergelijkbaar is met de Europese richtlijn inzake uitwisseling van inlichtingen. Van een gelieerde onderneming (die geen onderdeel uitmaakt van de groep) is onder andere sprake bij het houden van meer dan 20% van de stemrechten of het bezitten van meer dan 20% van het aandelenkapitaal. Onder rente verstaan we inkomsten uit alle soorten van schuldvorderingen, onafhankelijk van zekerheidsstellingen en ongeacht of de rente afhangt van de winst van de debiteur.

Op deze renteaftrekbeperking gelden drie uitzonderingen. Ten eerste is toch renteaftrek toegestaan indien de rente reeds is opgenomen

in de belastinggrondslag door de hierna nog te bespreken CFC-regeling. 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. Voor alle drie de uitzonderingen geldt dat de rente slechts aftrekbaar is, voor zover het om een zakelijke vergoeding gaat.

#### **Switch-over**

Het CCCTB-stelsel kent een zeer ruime deelnemingsvrijstelling; er geldt geen minimaal bezitspercentage. Deze ruime deelnemingsvrijstelling leidt ertoe dat alle ontvangen dividenden en met de vervreemding van aandelen behaalde winsten zijn vrijgesteld. Voorts zijn alle inkomsten uit een vaste inrichting gevestigd in een land buiten de EU vrijgesteld.

Indien een deelneming of een vaste inrichting in een land buiten de EU laagbelast is, geldt geen vrijstelling maar heeft de belastingplichtige in plaats daarvan recht op verrekening van de betaalde bronbelasting. Door de deelneming betaalde winstbelasting komt niet voor verrekening in aanmerking.

#### **CFC-regeling**

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

- ▶ de entiteit zijn inkomen voor meer dan 30% haalt uit holding- en financieringsactiviteiten voor zover deze voor meer dan de helft bestaan uit transacties met de belastingplichtige of zijn gelieerde ondernemingen;
- ▶ de belastingplichtige 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 die entiteit.

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

Doordat de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is en er sprake is van heffing over de door de deelneming niet uitgekeerde winsten, verhoogt de CFC-bepaling de belastinggrondslag van de belastingplichtige. Om dubbele belastingheffing te voorkomen, zijn de uitgedeelde winsten vrijgesteld als die reeds opgenomen zijn in de belastinggrondslag.

Als de entiteit waarvoor het CFC-regime geldt verliesgevend is, verlaagt dit overigens niet de belastinggrondslag. Als - terechte - tegemoetkoming zal in de komende jaren dit verlies eerst 'ingehaald' moeten worden met de niet-uitgedeelde inkomsten van die onderneming, voordat het de belastinggrondslag van de belastingplichtige verhoogt.

#### **Beperking vrijstelling bij vervreemding van de aandelen**

Zoals hiervoor besproken leiden onderlinge transacties tussen groepsmaatschappijen niet tot winst omdat de winst van een groep geconsolideerd wordt vastgesteld. In bepaalde omstandigheden zou dit aanleiding kunnen geven tot misbruiksituaties. In combinatie met de ruime deelnemingsvrijstelling zou het namelijk mogelijk zijn om vermogenstransacties in feite onbelast te realiseren. Een voorbeeld maakt dat duidelijk.

#### *Voorbeeld*

Vennootschap A bezit een pand en wenst dat te verkopen aan een derde. Bij rechtstreekse verkoop realiseert de vennootschap een eventuele stille reserve in het pand. Vennootschap A besluit om het pand - door de consolidatie belastingvrij - over te dragen aan groepsvennootschap B. Daarna worden de aandelen in vennootschap B verkocht. De boekwinst behaald bij verkoop van de aandelen in vennootschap B valt onder de deelnemingsvrijstelling en is dus vrijgesteld.

Een specifieke anti-misbruikbepaling in de CCCTB beoogt bovenstaande situatie te voorkomen. Daarin is bepaald dat bij de verkoop van aandelen in een groepsvennootschap de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is ten aanzien van verschoven vaste activa.

De marktwaarde van de activa op het moment van de onderlinge verschuiving minus de fiscale boekwaarde van de activa is het bedrag dat niet wordt vrijgesteld. De sanctie is niet van toepassing als men kan aantonen dat geldige commerciële redenen ten grondslag liggen aan de onderlinge transacties. Overigens voorziet het CCCTB-stelsel niet in een zogenoemde 'step-up' voor de overgedragen activa, zodat dubbele heffing opmerkelijk genoeg niet uitgesloten lijkt.

# 5. Procedurele aspecten

Er gaat slechts één aangifte naar één belastingdienst

Het voorgestelde CCCTB-regime gaat gepaard met de introductie van gemeenschappelijke regels op het gebied van het formele belastingrecht. Het introduceert hiertoe het principe van de *one-stop-shop*: er gaat slechts één aangifte naar één belastingdienst, de zogenoemde hoofdbelastingautoriteit. Dit is de belastingdienst in de lidstaat waar de moedervenootschap van een groep is gevestigd. Deze belastingdienst is exclusief verantwoordelijk voor CCCTB-aangelegenheden, zoals het vaststellen van de geconsolideerde heffingsgrondslag en de verdeling daarvan. Aangiftes en de daarbij behorende stukken komen terecht in een centrale databank die voor alle belastingdiensten binnen de EU toegankelijk is. Verder gelden er gemeenschappelijke procedureregels op het gebied van de aangifte, aanslag, bezwaar en beroep. Hieronder bespreken we de belangrijkste elementen van het formeelrechtelijke raamwerk.

Voor de aangifteplicht van belastingplichtigen die onder het CCCTB-regime vallen, moeten we onderscheid maken tussen een groep en een vennootschap die op stand-alone basis voor het regime heeft gekozen. In het geval van een groep die onder het CCCTB-regime valt, geldt dat de moedervenootschap van de groep een geconsolideerde aangifte moet indienen bij de belastingdienst in het land waar de moedervenootschap gevestigd is. Een vennootschap die op stand-alone basis voor het regime heeft gekozen, dient de aangifte in te dienen bij de belastingdienst in het land van vestiging. De geconsolideerde aangifte moet binnen negen maanden na afloop van het belastingjaar zijn ingediend. Voor een vennootschap op stand-alone basis blijven de termijnen van toepassing die gelden in de lidstaat van vestiging.

Volgens het CCCTB-voorstel dient de aangifte te worden aanmerkt als vaststelling van de belastingschuld. De aangifte geldt per saldo dus als de aanslag. Het voorstel van de Europese Commissie voorziet niet in de mogelijkheid om bezwaar aan te tekenen tegen de ingediende aangifte c.q. de aanslag. Als de aangifte niet binnen de termijn is ingediend, zal de belastingdienst binnen drie maanden een aanslag opleggen gebaseerd op een schatting. De belastingplichtige kan hiertegen vervolgens wel bezwaar en/of beroep aantekenen.

De aangifte van een groep vermeldt niet alleen de totale belastinggrondslag, maar ook het deel van de belastinggrondslag dat op basis van de hiervoor besproken verdeelsleutel wordt toegerekend aan iedere belastingplichtige binnen de groep. Verder staat in de aangifte ook hoeveel belasting elk groepslid verschuldigd is. Uit het

CCCTB-voorstel blijkt dat de invordering van deze belasting afhankelijk is van het regime dat voor elke belastingplichtige geldt in de lidstaat van vestiging. Als een belastingplichtige (groepslid) volgens het nationale regime belasting op aangifte moet afdragen, dan geldt dat ook in het CCCTB-regime. Als het nationale belastingregime daarentegen uitgaat van het opleggen van een aanslag als middel tot invordering, dan dient de belastingdienst van het land waarin de belastingplichtige is gevestigd een beschikking uit te vaardigen aan die belastingplichtige op basis waarvan invordering kan plaatsvinden. Tegen deze beschikking is bezwaar en beroep mogelijk, maar alleen op formele gronden. De hoogte van de aanslag kan niet ter discussie worden gesteld.

Tot drie jaar na afloop van de termijn voor indiening van de aangifte kan de belastingdienst een gewijzigde aanslag opleggen. In een periode van twaalf maanden mag dit niet vaker dan één keer het geval zijn. Deze termijn wordt met drie jaar verlengd indien een verkeerde aangifte te wijten is aan opzet of grove nalatigheid van de belastingplichtige. In uitzonderlijke gevallen van strafrechtelijke vervolging kan de termijn voor de gewijzigde aanslag zelfs oplopen tot twaalf jaar. Tegen deze gewijzigde aanslag staat wel weer de mogelijkheid van bezwaar en beroep open.

De lokale belastingdienst en de hoofdbelastingautoriteit hebben de mogelijkheid om informatie in te winnen bij de belastingplichtige. Hiertegen staat de mogelijkheid van bezwaar en beroep open. In het geval van een groep kan zowel de moedervenootschap als een groepslid bezwaar en beroep aantekenen. Daarnaast kan de hoofdbelastingautoriteit ook een boekenonderzoek starten bij de groepsleden. Een dergelijk onderzoek zal plaatsvinden in nauwe samenspraak met de belastingdiensten van de landen waarin de andere groepsleden zijn gevestigd.

Het CCCTB-voorstel biedt elke groepsmaatschappij de mogelijkheid om een standpunt te vragen van de belastingdienst in de lidstaat van vestiging over één of meer geplande transactie(s). De belastingdienst dient binnen redelijke termijn op een dergelijk verzoek te reageren. Wanneer alle relevante informatie over de geplande transacties wordt ingediend, is de belastingdienst verplicht een standpunt in te nemen, behalve als er verschil van inzicht bestaat tussen de belastingdienst aan wie het verzoek is gericht en de hoofdbelastingautoriteit in het land van de moedermaatschappij. Als de belastingplichtige het oneens is met de interpretatie van de belastingdienst mag deze de aangifte naar eigen inzicht invullen, mits dit punt specifiek aandacht krijgt in de aangifte.

Tot slot bestaat de mogelijkheid tot het instellen van administratief bezwaar en beroep bij de rechter. Het CCCTB-regime kent daarbij een gesloten stelsel. Het hoofdkantoor kan namens de groep bezwaar en beroep aantekenen tegen de aanslag bij de belastingdienst die de aanslag heeft opgelegd. Bezwaar en/of beroep is mogelijk bij:

- ▶ een afwijzende beslissing op een verzoek om te kiezen voor het CCCTB-stelsel;
- ▶ een verzoek tot informatieverstrekking;
- ▶ de oplegging van een gewijzigde aanslag;
- ▶ de oplegging van een aanslag indien geen aangifte was ingediend.

Op de bezwaar- en beroepsprocedure is het recht van de lidstaat van de hoofdbelastingautoriteit van toepassing.

# Ten slotte

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 concept-richtlijn blijkt dat de Europese Commissie graag ziet dat alle zevenentwintig lidstaten meedoen aan de CCCTB. Daarvoor is echter unanimititeit 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'.

Nederland heeft nooit afwijzend gestaan tegenover de harmonisatie van de vennootschapsbelasting, maar heeft altijd een voorbehoud gemaakt vanwege mogelijk nadelige budgettaire consequenties. Die consequenties zullen een belangrijke rol gaan spelen bij de afweging van lidstaten of ze voor of tegen stemmen. Als de CCCTB in Nederland wordt ingevoerd, is de vraag wat hiervan de effecten zullen zijn voor individuele bedrijven. Gaan zij onder de CCCTB minder belasting betalen, of juist meer? Ernst & Young heeft een model ontwikkeld dat bedrijven nu reeds inzicht geeft in de micro-economische gevolgen van de CCCTB voor hun eigen belastingpositie.

## Informatie en contact

Voor nadere informatie over de voorgenomen invoering van de CCCTB verwijzen we u graag naar onderstaande contactpersonen. Indien u geïnteresseerd bent in een doorrekening van de CCCTB voor de belastingpositie van uw bedrijf, kunt u eveneens bij deze contactpersonen terecht.

### Arjo van Eijsden

+31 (0)88-407 84 11

[arjo.van.eijsden@nl.ey.com](mailto:arjo.van.eijsden@nl.ey.com)

### Jan van de Streek

+31 (0)88-407 84 16

[jan.van.de.streek@nl.ey.com](mailto:jan.van.de.streek@nl.ey.com)

**Ernst & Young kan bedrijven nu reeds  
inzicht geven in de gevolgen van de  
CCCTB voor hun belastingpositie**

**Over Ernst & Young**

Ernst & Young is wereldwijd toonaangevend op het gebied van assurance, tax, transactions en advisory. Juridische en notariële dienstverlening wordt in een strategische alliantie met Ernst & Young Belastingadviseurs LLP verzorgd door Holland Van Gijzen Advocaten en Notarissen LLP. Onze 141.000 mensen delen wereldwijd dezelfde waarden en staan voor kwaliteit. Wij maken het verschil door onze mensen, onze cliënten en de samenleving te helpen hun mogelijkheden optimaal te benutten.

Waar sprake is van Ernst & Young wordt de wereldwijde organisatie van lidfirma's van Ernst & Young Global Limited bedoeld, die elk een aparte rechtspersoon zijn. Ernst & Young Global Limited is een UK company limited by guarantee en verleent zelf geen diensten aan cliënten. Voor meer informatie over onze organisatie, kijk op [HYPERLINK "http://www.ey.com"](http://www.ey.com) [www.ey.com](http://www.ey.com)

Ernst & Young Belastingadviseurs LLP is een limited liability partnership naar het recht van Engeland en Wales met registratienummer OC335596. Ernst & Young Belastingadviseurs LLP is statutair gevestigd te Lambeth Palace Road 1, London SE1 7EU, Verenigd Koninkrijk, heeft haar hoofdvestiging aan Boompjes 258, 3011 XZ Rotterdam, Nederland en is geregistreerd bij de Kamer van Koophandel Rotterdam onder nummer 24432939.

© 2011 Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.  
Alle rechten voorbehouden.

Deze publicatie bevat informatie in samengevatte vorm en is daarom enkel bedoeld als algemene leidraad. Ze is niet bedoeld om te dienen als een substituuut voor gedetailleerd onderzoek of voor het aanwenden van een professioneel oordeel. Noch EYGM Limited noch enig ander lid van de wereldwijde Ernst & Young organisatie kan aansprakelijk worden gesteld voor het verlies van iemand die handelde of die ervan afzag te handelen ten gevolge van enige informatie in deze publicatie. Bij elke specifieke aangelegenheid, dient steeds een geschikte adviseur geraadpleegd te worden.

[www.ey.com/nl](http://www.ey.com/nl)

110076