

## Commentaar (mr. G. F. )

Deze zaak betreft een verzoek tot het vormen van een fiscale eenheid door een Israëliische groep met een aantal in Nederland gevestigde vennootschappen. Drie in Israël gevestigde vennootschappen houden de aandelen van vier in Nederland gevestigde vennootschappen. De in Israël gevestigde vennootschappen hebben geen vaste inrichtingen in Nederland waaraan de aandelen in de in Nederland gevestigde vennootschappen kunnen worden toegerekend en evenmin is de groepsstructuur zo, dat één van de in Nederland gevestigde vennootschappen als moedermaatschappij van de andere in Nederland gevestigde (dochter)maatschappijen kan worden aangemerkt. Art. 15 Wet VPB 1969 staat daarom aan een fiscale eenheid in de weg.

Het gunstige SCA-arrest van het HvJ (12 juni 2014, zaak C-039/13, C-040/13 en C-041/13, [NTFR 2014/1872](#)) biedt belanghebbende echter geen soelaas omdat Israël geen EU-lidstaat is en een eventuele belemmering daarom buiten de reikwijdte van de vrijheid van vestiging valt. Ook het begunstigende besluit van de staatssecretaris van 16 december 2014 (nr. BLKB2014/2137M, [NTFR 2015/363](#)) biedt niet de sleutel tot de gewenste fiscale eenheid, omdat dat besluit alleen EU-situaties bestrijkt. Wat resteert is een beroep op de non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag met Israël die overeenkomt met art. 24, lid 5, OESO-Modelverdrag (art. 27, lid 4, Verdrag Nederland-Israël). Die bepaling verbiedt, kort gezegd, dat een Nederlandse onderneming gediscrimineerd wordt vanwege haar, in dit geval, Israëliische aandeelhouderschap.

De rechtbank wijst het beroep op de non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag af omdat er geen sprake zou zijn van een belemmering (vorming van een fiscale eenheid tussen in Nederland gevestigde zustervennootschappen, zonder voeging van een in Nederland gevestigde moedervennootschap, is in een binnenlandse situatie evenmin mogelijk). Daarnaast is volgens de rechtbank niet het Israëliische inwonerschap van de aandeelhouders het probleem, maar het ontbreken van onderworpenheid aan Nederlandse vennootschapsbelasting door deze aandeelhouders (bijvoorbeeld op grond van een in Nederland gesitueerde vaste inrichting). Maar hiertegen richt art. 27 Verdrag Nederland-Israël zich volgens de rechtbank niet, omdat 'vennootschappen die wel en niet aan belastingheffing onderworpen zijn in Nederland, (...) voor de toepassing van artikel 27 van het Verdrag in relevant opzicht van elkaar (verschillen en) het maken van onderscheid in belastingheffing op grond daarvan is gerechtvaardigd'.

Dit is een ferme conclusie en de rechtbank gaat hiermee voorbij aan (i) een behoorlijk aantal beslissingen van buitenlandse (hoogste) rechters waarin aan art. 24, lid 5, OESO-Modelverdrag in de context van groepsconsolidatieregimes een veel ruimere betekenis werd toegekend en (ii) de omstandigheid dat het SCA-arrest en het begunstigende besluit van 16 december 2014 het aantal toegestane fiscale-eenheidsvarianten behoorlijk hebben uitgebreid. De stap van een – nu op grond van het besluit toegestane – fiscale eenheid tussen Nederlandse zustermaatschappijen met een EU-topmaatschappij naar een fiscale eenheid tussen Nederlandse zustermaatschappijen met een Nederlandse moedermaatschappij (die niet wordt gevoegd) naar uiteindelijk een fiscale eenheid tussen Nederlandse zustermaatschappijen met Israëliische topmaatschappijen, zou op grond van de veelheid aan geschreven en ongeschreven gelijkheids-/non-discriminatiebeginselen te maken moeten zijn.