

ECLI:NL:GHAMS:2014:5185

| | |
|----------------------|--|
| Instantie | Gerechtshof Amsterdam |
| Datum uitspraak | 11-12-2014 |
| Datum publicatie | 11-12-2014 |
| Zaaknummer | 11/00587bis |
| Formele relaties | Tussenuitspraak: ECLI:NL:GHAMS:2013:BY8717 Eerste aanleg: ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ7515, Bekrachtiging/bevestiging |
| Rechtsgebieden | Belastingrecht |
| Bijzondere kenmerken | Hoger beroep |
| Inhoudsindicatie | Fiscale eenheid via buitenlandse (EU) tussenhoudsters toegestaan. Omdat in de binnenlandse situatie een moedervenootschap ervoor kan kiezen om via (een) tussenhoudster(s) een f.e. met haar kleindochters te vormen en dit niet mogelijk is ingeval de tussenhoudster(s) in een andere EU-lidstaat is (zijn) gevestigd, vormt het f.e.-regime een beperking van de vrijheid van vestiging. In beginsel vormt het fiscalecoherentiebeginsel daarvoor een rechtvaardigingsgrond, namelijk voor zover bij de moeder van de f.e. geen liquidatie- en financieringsverliezen kunnen ontstaan ter zake van gevoegde (achter)(klein)dochters. De Nederlandse regeling is echter disproportioneel omdat zij verder gaat dan noodzakelijk is om die coherentie te behouden. Er is sprake van een verboden beperking. Het Besluit proceskosten bestuursrecht voldoet aan de eisen van het EU-recht. |
| Vindplaatsen | Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2014/2558 V-N 2015/7.12 met annotatie van Redactie NTRF 2015/510 met annotatie van Drs. B.J. Kiekebeld |

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

Kenmerk 11/00587bis

Datum uitspraak: 11 december 2014

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Groningen, de inspecteur,

en het incidentele hoger beroep van

[X B.V.], gevestigd te [Z], belanghebbende,

gemachtigde drs. J.T. Schouten (PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. te Amsterdam),
belanghebbende,

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 10/2288 van de rechtbank Haarlem van 9 juni 2011 in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Voor het verloop van de feiten tot aan de tussenuitspraak van het Hof van 17 januari 2013 (hierna: de tussenuitspraak) verwijst het Hof naar hetgeen in die tussenuitspraak is opgenomen. Een afschrift van de tussenuitspraak is aan deze uitspraak gehecht.
- 1.2. Bij zijn tussenuitspraak heeft het Hof aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) verzocht prejudiciële beslissingen te geven over de in die tussenuitspraak geformuleerde vragen, elke verdere beslissing aangehouden en het geding geschorst totdat het HvJ EU naar aanleiding van het vorenstaande verzoek uitspraak zal hebben gedaan.
- 1.3. Bij het HvJ EU is deze zaak geregistreerd als prejudiciële zaak C-39/13, Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen tegen [X B.V.].
Door het HvJ EU zijn de zaken C-39/13, C-40/13 en C-41/13 (steeds) tegelijkertijd behandeld.
- 1.4. Bij brief van 14 augustus 2013 heeft de griffier van het HvJ EU het Hof een afschrift doen toekomen van de bij het HvJ EU ingediende schriftelijke opmerkingen.
- 1.5. Bij brief van 20 november 2013 heeft het Hof van het HvJ EU een verzoek ontvangen om verduidelijkingen in de zaken C-39/13, C-40/13 en C-41/13. Bij memorandum van 13 december 2013 heeft het Hof op die brief gereageerd.
- 1.6. Bij brief van 12 juni 2014 heeft de griffier van het HvJ EU het Hof een voor eensluidend gewaarmerkt afschrift doen toekomen van het arrest van het HvJ EU (Tweede Kamer) van 12 juni 2014, tezamen met de desbetreffende conclusie van de advocaat-generaal J. Kokott van 27 februari 2014, in de zaken C-39/13, C-40/13 en C-41/13. Daarin heeft het HvJ EU, uitspraak doende op de in 1.2 bedoelde vragen, voor recht verklaard:

"In de zaken C 39/13 en C 41/13 moeten de artikelen 49 VWEU en 54 VWEU aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een ingezeten moedervennootschap een fiscale eenheid met een ingezeten kleindochteronderneming kan vormen wanneer zij deze kleindochter bezit via een of meer ingezeten vennootschappen, doch niet wanneer zij deze kleindochter bezit via niet-ingezeten vennootschappen zonder vaste inrichting in deze lidstaat."
- 1.7.

Vervolgens heeft het Hof het onderzoek heropend en heeft de griffier bij brieven van 19 juni 2014 partijen uitgenodigd zich over het arrest van het HvJ EU uit te laten.

- 1.8. De inspecteur heeft van deze gelegenheid gebruik gemaakt bij brief van 24 juli 2014, belanghebbende bij brief van 15 juli 2014. Belanghebbende heeft op 12 september 2014 een nader stuk ingezonden. Een afschrift van de respectieve brieven is steeds aan de wederpartij gezonden.
- 1.9. Het onderzoek ter zitting is voortgezet op 25 september 2014. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt waarvan een afschrift aan deze uitspraak is gehecht.

2 Feiten

Voor de tussen partijen vaststaande feiten verwijst het Hof naar hetgeen in de tussenuitspraak onder 2 is vermeld.

3 Geschil in hoger beroep

- 3.1. Evenals in eerste aanleg heeft de inspecteur zich in (het principale) hoger beroep op het standpunt gesteld dat hij terecht heeft geweigerd de middellijk gehouden (achter)klein-dochtervennootschappen [X2 B.V.] (hierna: [X2 B.V.]), [X3 B.V.] (hierna: [X3 B.V.]) en [X4 B.V.] (hierna: [X4 B.V.]) per 1 januari 2009 met belanghebbende in een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op te nemen omdat de beide tussenhoudster-vennootschappen [I A.G.] (hierna: [I A.G.]) en [J GmbH] (hierna: [J GmbH]) niet in Nederland zijn gevestigd.
- 3.2. Indien het gelijk aan belanghebbende is, is niet in geschil dat aan de toe te kennen fiscale eenheid geen aanvullende voorwaarden dienen te worden gesteld.
- 3.3. Belanghebbende heeft in het incidentele hoger beroep nog verzocht om toekenning van een integrale proceskostenvergoeding.

4. Nadere beoordeling van het geschil

- 4.0. Het gaat in dit geschil, zoals overwogen in de tussenuitspraak van 17 januari 2013, om de vraag of de Nederlandse wettelijke regeling waarop de inspecteur zijn weigering heeft gebaseerd, in strijd is met het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap van 25 maart 1957, zoals gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie van 10 maart 2011 (hierna: het EG-Verdrag), en in het bijzonder met de in de artikelen 43 EG (thans: artikel 49 Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie, hierna: VWEU) juncto 48 EG (thans: artikel 54 VWEU) gewaarborgde vrijheid van vestiging.

Dat de onderhavige regeling, door niet de voeging toe te staan van belanghebbende met haar in Nederland gevestigde (achter)kleindochtervennootschappen omdat deze worden gehouden door (een) in een andere lidstaat gevestigde tussenhoudstervennootschap(pen), in beginsel voor belanghebbende een belemmering vormt, acht het Hof evident.

Daarmee staat echter nog niet vast dat de Nederlandse regelgeving betreffende de fiscale eenheid ook een (verboden) beperking vormt van de vrijheid om de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van werkzaamheden in een andere lidstaat past. Daartoe dient eerst te worden onderzocht of en in hoeverre de situatie van de door belanghebbende beoogde fiscale eenheid voldoende objectief vergelijkbaar is met de gevallen waarin een fiscale eenheid wèl kan worden aangegaan. Immers, alleen indien sprake is van situaties die objectief vergelijkbaar zijn, behoeft een dergelijke beperking rechtvaardiging uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang.

inzake de belemmering en de objectieve vergelijkbaarheid

4.1. In zijn tussenuitspraak heeft het Hof inzake de belemmering en de objectieve vergelijkbaarheid de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU:

“Vraag 1:

Is sprake van een beperking van de vrijheid van vestiging in de zin van artikel 43 EG juncto artikel 48 EG, doordat aan belanghebbende de toepassing van de Nederlandse regeling van de fiscale eenheid op de werkzaamheden en het vermogen van de in Nederland gevestigde (achter)kleindochtervennootschappen [X2 B.V.], [X3 B.V.] en [X4 B.V.] wordt onthouden?

Is, in dat kader, in het licht van de met de Nederlandse regeling van de fiscale eenheid nagestreefde doelstellingen (), de situatie van de (achter) kleindochtervennootschappen [X2 B.V.], [X3 B.V.] en [X4 B.V.] objectief vergelijkbaar () met

(i) de situatie van in Nederland gevestigde vennootschappen die (klein)dochter zijn van een in Nederland gevestigde tussenhoudstervennootschap welke niet ervoor heeft gekozen dat zij met haar in Nederland gevestigde moedervennootschap in een fiscale eenheid is gevoegd en die derhalve als kleindochtervennootschappen evenmin als [X2 B.V.], [X3 B.V.] en [X4 B.V.] toegang tot de regeling van de fiscale eenheid met - uitsluitend - haar grootmoedervennootschap hebben, dan wel met

(ii) de situatie van in Nederland gevestigde kleindochtervennootschappen die er tezamen met haar in Nederland gevestigde moeder/tussenhoudstervennootschap voor hebben gekozen een fiscale eenheid met hun in Nederland gevestigde (groot)moedervennootschap te vormen en wier werkzaamheden en vermogen derhalve, anders dan die van [X2 B.V.], [X3 B.V.] en [X4 B.V.], fiscaal worden geconsolideerd?

Vraag 2:

Maakt het bij de beantwoording van vraag 1, eerste volzin, nog verschil () of de betrokken binnenlandse vennootschappen worden gehouden door één tussenhoudstervennootschap (op één hoger niveau van de concernstructuur) in de andere lidstaat dan wel, zoals in casu [X2 B.V.], [X3 B.V.] en [X4 B.V.], door twee (of meer) - weliswaar binnen die andere lidstaat gelegen - tussenhoudstervennootschappen (op twee of meer hogere niveaus van de concernstructuur)?”

4.2. In zijn arrest van 12 juni 2014 heeft het HvJ EU ter zake van deze vragen overwogen, kort gezegd (rov. 24-31), dat sprake is van een beperking naargelang de moedervennootschap haar indirecte participaties via een in Nederland of in een andere lidstaat ingezeten dochtervennootschap houdt en dat het in dit opzicht van geen belang is dat in een zuiver binnenlandse situatie een moedervennootschap geen fiscale eenheid met haar kleindochter-vennootschap kan vormen zonder ook de tussenliggende dochtervennootschap daarin op te nemen, nu in binnenlandse situaties de

mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid wel open staat en in de grensoverschrijdende situatie niet. Een soortgelijk verschil in behandeling bestaat wanneer zoals het geval is in de onderhavige zaak ingezeten achterkleindochtervennootschappen niet in de fiscale eenheid met de ingezeten moedervernootschap kunnen worden opgenomen omdat zowel de tussenliggende dochtervennootschap als de tussenliggende kleindochtervennootschap in een andere lidstaat is gevestigd.

De doelstelling van de regeling van de fiscale eenheid, die erin bestaat het mogelijk te maken dat een groep bestaande uit een moedervernootschap met haar dochter- en kleindochter-vennootschappen zo veel mogelijk gelijk wordt gesteld met een vennootschap/onderneming met verschillende vestigingen, door een fiscale consolidatie van de resultaten van al deze vennootschappen toe te staan, kan zowel worden bereikt in de situatie van een ingezeten moedervernootschap die ook in die lidstaat ingezeten kleindochtervennootschappen via een eveneens ingezeten dochtervennootschap houdt, als in de situatie van een in diezelfde lidstaat ingezeten moedervernootschap die daar eveneens ingezeten kleindochtervennootschappen houdt, maar via een in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschap. Bijgevolg zijn deze twee situaties objectief vergelijkbaar voor zover het in beide gevallen de bedoeling is voor het geheel van de moedervernootschap en de kleindochtervennootschappen de voordelen van de fiscale eenheid te verkrijgen, aldus (nog steeds) het HvJ EU.

- 4.3. Het Hof stelt op grond van de hiervoor genoemde overwegingen van het HvJ EU vast dat de situatie van belanghebbende moet worden vergeleken met de binnenlandse situatie waarin een moedervernootschap ervoor kan kiezen om via een dochtervennootschap/ tussenhoudster een fiscale eenheid met haar kleindochter te vormen.

In dat geval is de door het Hof in 4.13.3 van zijn tussenuitspraak geconstateerde belemmering manifest. Het HvJ EU heeft dit in zijn arrest ook bevestigd.

- 4.4. Voor zover de inspecteur, met hetgeen hij in onderdeel 2 van zijn schriftelijke zienswijze van 24 juli 2014 (mede onder verwijzing naar de conclusie van A-G Wattel van 16 januari 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2, en het addendum daarop van 21 februari 2014, ECLI:NL:PHR:2014:69) naar voren heeft gebracht, heeft bedoeld te betogen dat geen sprake is van een belemmering omdat geen sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, verwerpt het Hof diens standpunt. Het Hof acht de hiervoor weergegeven overwegingen van het HvJ EU op dit punt niet mis te verstaan. De door de inspecteur in dit verband opgeworpen vraag, "of het HvJ met dit oordeel wel alle relevante aspecten (waaronder de regels uit het EU-Handvest) in ogenschouw heeft kunnen nemen", kan het Hof - dan ook - niet volgen.

- 4.5. Voorts staat naar het oordeel van het Hof buiten redelijke twijfel vast dat de onderhavige belemmering niet als een dispariteit kan worden aangemerkt.

- 4.6. Mitsdien moet worden onderzocht of die belemmering wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang en, zo dat het geval is, of zij geschikt is om het nagestreefde doel te bereiken en niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dat gerechtvaardigde doel.

inzake rechtvaardiging, effectiviteit en proportionaliteit

- 4.7. Het Hof heeft, naast de hiervoor in 4.1 aangehaalde vragen inzake (met name) de objectieve vergelijkbaarheid, ook op de punten van de fiscale coherentie als rechtvaardigingsgrond en de proportionaliteit van de weigering van de fiscale eenheid prejudiciële vragen voorgelegd aan het HvJ EU. Deze luiden als volgt.

"Vraag 3:

Indien en voor zover vraag 1, eerste volzin, bevestigend moet worden beantwoord, kan een dergelijke beperking dan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, meer in het bijzonder door de noodzaak tot behoud van de fiscale coherentie, daaronder begrepen de voorkoming

van unilaterale en van bilaterale dubbele verliesverrekening ()?

Maakt het in dit kader nog verschil dat in het concrete geval vaststaat dat zich het gevaar van een dubbele verliesverrekening niet voordoet ()?

Vraag 4:

Indien en voor zover de derde vraag bevestigend moet worden beantwoord, is een dergelijke beperking dan aan te merken als proportioneel ()?"

4.8. In zijn arrest van 12 juni 2014 heeft het HvJ EU ter zake van deze vragen overwogen (rov. 34-43), kort gezegd, dat het in *Papillon* weliswaar heeft erkend dat in beginsel een rechtstreeks verband bestaat tussen enerzijds de mogelijkheid van verliesoverdracht tussen de vennootschappen van een groep en anderzijds het neutraliseren van bepaalde transacties tussen deze vennootschappen; dat de neutralisering van deze intragroepstransacties strekte tot voorkoming, binnen de belastingregeling van de in die zaak betrokken lidstaat, van dubbele verliesverrekening bij ingezeten vennootschappen die onder de fiscale integratie-regeling vallen, en aldus tot behoud van de samenhang van dat belastingstelsel; doch dat er een duidelijk onderscheid bestaat tussen het rechtskader van *Papillon* en dat van de onderhavige zaak.

Door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling wordt immers - zo overweegt het HvJ EU - geen rekening gehouden met de winst of het verlies uit het bezit, de verwerving of de vervreemding van een participatie. Hierdoor "en niet via bijzondere bepalingen tot neutralisatie van bepaalde transacties, zoals in de regeling waarover het ging in de zaak die heeft geleid tot het arrest *Papillon*" wordt in het Nederlandse belastingstelsel beoogd dubbele verliesverrekening te voorkomen. Nu een ingezeten moedervernootschap nooit een verlies uit een deelneming in een van haar dochtervennootschappen kan verrekenen, ook al is deze dochtervennootschap in een andere lidstaat gevestigd, kan geen rechtstreeks verband worden gelegd tussen de toekenning van het belastingvoordeel als gevolg van de vorming van een fiscale eenheid en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing. De uit de nationale regeling voortvloeiende beperking van de vrijheid van vestiging kan daarom niet worden gerechtvaardigd door de samenhang van het belastingstelsel. Tot slot heeft het HvJ EU in de onderhavige zaak voor recht verklaard zoals in 1.6 is aangehaald.

rechtvaardiging

4.9. De inspecteur heeft in zijn schriftelijke zienswijze van 24 juli 2014 gesteld dat uit het arrest van het HvJ EU met betrekking tot de mogelijke rechtvaardiging van de weigering van de fiscale eenheid de volgende conclusies kunnen worden getrokken.

4.10.1. Hij heeft gesteld dat het HvJ EU (blijkens de rov. 34 en 35) heeft erkend dat aan het behoud van de fiscale coherentie afbreuk wordt gedaan indien een verlies van de (achter)kleindochtervennootschappen [X3 B.V.], [X4 B.V.] en [X2 B.V.] zowel door de moedervernootschap (in casu: belanghebbende) in Nederland, als door (een van) de tussenhoudsters (in casu: [I A.G.] en [J GmbH]) in Duitsland in aftrek kan worden gebracht. Daarmee heeft het HvJ EU erkend dat het bij de fiscale coherentie van de fiscale eenheid draait om het principe dat dubbele verliesneming binnen de groep ten principale dat wil zeggen, ongeacht mogelijke verschillen in *timing* en/of bedrag is uitgesloten.

4.10.2. Voorts heeft het HvJ EU, naar de inspecteur betoogt, (blijkens de rov. 34 en 35) erkend dat de fiscale coherentie binnen de fiscale eenheid niet alleen dubbele verliesneming op aandelenparticipaties binnen de groep betreft, maar ook dubbele verliesneming ter zake van leningen binnen die groep.

4.10.3.

Met deze uitgangspunten van het HvJ EU is echter - aldus de inspecteur - niet verenigbaar diens oordeel dat de weigering van de fiscale eenheid in het geval van belanghebbende niet wordt gerechtvaardigd uit een oogpunt van fiscale coherentie. De uitspraak van het Hof getuigt op dit punt van een onvolledig en/of onjuist inzicht in het Nederlandse belastingstelsel. Immers, (i) gelet op het bestaan van de liquidatieverliesregeling als voorzien in artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb), is het onjuist dat belanghebbende nimmer een verlies uit de deelneming in [I A.G.] in aanmerking kan nemen; (ii) het is onjuist of onvolledig dat belanghebbende niet - ook - een verlies ter zake van een lening aan [I A.G.] (of [J GmbH]) in aanmerking kan nemen; en (iii) het is onjuist te negeren dat ([I A.G.] of) [J GmbH] eveneens een verlies in aanmerking kan nemen uit hoofde van haar deelneming in [X3 B.V.] of (een van) de andere (achter)klein-dochters dan wel een aan deze (achter)kleindochter verstrekte lening.

4.10.4. Op grond van het vorenstaande is de inspecteur van opvatting dat de onderhavige belemmering (evenals in *Papillon*) "hoe dan ook" wordt gerechtvaardigd door de noodzaak van fiscale coherentie en dat (anders dan in *Papillon*) in casu (mogelijk) tevens is voldaan aan de eis van proportionaliteit. Naar de inspecteur ter zitting van 25 september 2014 nader heeft toegelicht, is zijn standpunt erop gebaseerd dat het behoud van de fiscale coherentie meebrengt dat dubbele verliesneming binnen de (verticale) keten van betrokken vennootschappen zowel unilateraal als bilateraal moet worden voorkomen. Hij betoogt dat deze vereisten ook voor het HvJ EU uitgangspunt zijn geweest.

bilaterale dubbele verliesneming

4.11. Het Hof stelt in de eerste plaats vast dat het HvJ EU blijkens zijn jurisprudentie de voorkoming van bilaterale (of unilaterale) dubbele verliesverrekening niet heeft aanvaard als autonome rechtvaardiging voor een beperking van de vrijheid van vestiging, maar alleen voor zover zij gericht is op de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheden (zie HvJ EU 6 september 2012, C18/11, *Philips Electronics UK Ltd.* alsmede de zaken HvJ EU 18 juli 2007, C-231/05, *Oy AA*, V-N 2007/57.13, en de zaak HvJ EG 15 mei 2008, C-14/06, *Lidl Belgium*, BNB 2009/85). Van een zodanig gericht zijn is in het onderhavige geval, zoals in (4.4.3 van) de tussenuitspraak is vastgesteld, geen sprake.

4.12.1. Het Hof vermag in (rov. 34 en 35 van) het arrest van het HvJ EU van 12 juni 2014 voorts niet te lezen dat de voorkoming van *bilaterale* dubbele verliesneming als argument ter onderbouwing van een beroep op de coherentie van een nationaal belastingstelsel zou zijn aanvaard, ook niet in het specifieke geval dat het risico op die dubbele bilaterale verliesneming zich voordoet binnen dezelfde verticale (ononderbroken) keten van vennootschappen.

4.12.2. In de genoemde rov. 34 heeft het HvJ EU overwogen dat een dergelijke coherentie of samenhang in de zaak *Papillon* aan de orde was voor zover het de *unilaterale* groeps-verliezen betrof. In het arrest *Papillon* zelf is die situatie in rov. 48 beschreven; het betrof de mogelijke dubbele aftrek van het verlies van de kleindochter zowel bij die vennootschap zelf (dan wel, zo begrijpt het Hof, vanwege de fiscale integratie: bij de moeder) als bij de moeder (ter zake van een afwaardering van de dochter).

4.13.1. De inspecteur moet worden toegegeven dat naar de letter genomen rov. 35 van het arrest van 12 juni 2014 daaraan lijkt toe te voegen dat met betrekking tot het voorkomen van *bilaterale* verliesneming (de mogelijke dubbele aftrek van het verlies van de kleindochter zowel bij de Franse moeder als bij de tussenliggende buitenlandse dochtervennootschap, ter zake van een afwaardering van de kleindochter) in de zaak *Papillon* wellicht hetzelfde zou hebben kunnen gelden, doch het komt het Hof, gelet op de context waarin rov. 35 is te plaatsen, voor dat dit voorbeeld veeleer is gegeven ter illustratie van het verschil in dit verband tussen de fiscale-integratieregimes van Frankrijk en Nederland en dat het moet worden verstaan met betrekking tot de *unilaterale* verliesneming.

4.13.2. Naar het oordeel van het Hof dienen de rov. 34 en 35 te worden gezien binnen de context van de toets die het HvJ EU in deze en de daaropvolgende rechtsoverwegingen aanlegt, namelijk (zie rov. 33), of binnen het regime van de fiscale eenheid bepalingen zijn te vinden die de voordelen van de fiscale eenheid compenseren door daartegenover een bepaald nadeel te plaatsen (zoals ook bedoeld in 4.14.15 van de tussenuitspraak). Immers, het onderzoek naar de grond van de samenhang van een belastingstelsel vereist in beginsel een onderzoek aan de hand van een en hetzelfde belastingstelsel (HvJ EU 10 april 2014, C-190/12, *Emerging Markets*). In die gedachtegang is binnen het Franse integratieregime een zodanige compensatie te vinden: het voordeel van de overheveling van het verlies van de kleindochter naar de moeder wordt tussen de groepsvennootschappen geneutraliseerd door middel van correcties, zoals het bij de dochter schrappen van een mogelijke afwaardering van een vordering op de kleindochter. Binnen het Nederlandse fiscale-eenheidsregime vallen dergelijke, expliciet compenserende maatregelen niet aan te wijzen, zoals het HvJ EU vervolgens in rov. 40 op zichzelf terecht vaststelt.

4.13.3. Het Hof vindt bevestiging voor de juistheid van deze interpretatie in de omstandigheid dat in het arrest *Papillon* zelfs in het geheel niet wordt gesproken over de mogelijkheid dat de tussenliggende buitenlandse dochter hetzelfde verlies van de kleindochter in aftrek zou kunnen brengen, ofschoon die casus *in zoverre* wél vergelijkbaar was met de onderhavige en de vermelding daarvan dan toch voor de hand had gelegen.

4.13.4. Nu bij het voorgaande voorts moet worden bedacht dat in alle, ook latere jurisprudentie (arresten van 28 februari 2008, *Deutsche Shell*, C293/06, en van 29 november 2011, *National Grid Indus*, C371/10) door het HvJ EU steeds is bevestigd dat een lidstaat niet zijn belastingstelsel hoeft af te stemmen op dat van een andere lidstaat teneinde in alle situaties een verschil in behandeling van grensoverschrijdende vestigingen te vermijden, is het Hof van oordeel dat het HvJ EU niet aldus is te verstaan dat een lidstaat met succes een beroep zou kunnen doen op het belastingstelsel van een andere lidstaat om een geconstateerde belemmering te rechtvaardigen.

4.14. Op grond van het vorenoverwogene is het Hof van oordeel dat de noodzaak te voorkomen dat [I A.G.] (of [J GmbH]) een verlies in aanmerking kan nemen uit hoofde van haar deelneming in (een van) de (achter)kleindochtervennootschap(pen), dan wel uit hoofde van een aan die (achter)kleindochtervennootschap(pen) verstrekte lening (4.10.3 sub (iii)) niet als rechtvaardiging voor de onderhavige belemmering kan gelden.

unilaterale dubbele verliesneming

4.15. In zijn rov. 37 e.v. heeft het HvJ EU uiteengezet waarom ook in de samenloop van de regimes van de fiscale eenheid en de deelnemingsvrijstelling waarvan in het onderhavige geval sprake zou zijn bij toekenning van de door belanghebbende verzochte fiscale eenheid geen fiscale coherentie is te onderkennen welke de weigering van de fiscale eenheid tussen belanghebbende en [X3 B.V.], [X4 B.V.] en [X2 B.V.] kan rechtvaardigen.

Het Hof vat de daartoe door het HvJ EU gebezigde overwegingen aldus op dat, kort gezegd, de regeling van de deelnemingsvrijstelling zou bewerkstelligen dat belanghebbende *nooit* een verlies uit haar deelneming in [I A.G.] (of [J GmbH]) kan verrekenen (rov. 39) en dat er daarom, anders dan bij het Franse fiscale-integratieregime dat in de zaak *Papillon* aan de orde was, geen noodzaak zou bestaan om in (de samenloop met) het fiscale-eenheidsregime door middel van bijzondere bepalingen de unilaterale dubbele verrekening van verliezen te voorkomen (rov. 38).

4.16.1. De hiervoor beschreven interpretatie door het HvJ EU van de regeling van de deelnemingsvrijstelling is echter, (ook) naar het oordeel van het Hof, in zoverre onvolledig, dat daarbij (in rov. 39) over het hoofd wordt gezien dat de deelnemingsvrijstelling geen toepassing vindt ter zake van een verlies op een deelneming dat tot uitdrukking komt bij liquidatie en ontbinding van de desbetreffende dochtervennootschap (artikel 13d Wet Vpb). Die

aftrekbaarheid is gebaseerd op de gedachte dat bij liquidatie van de deelneming de door haar geleden, nog onverrekenbare verliezen (voorgoed) niet meer met winsten van haarzelf kunnen worden gecompenseerd. Ook in een grensoverschrijdende situatie zoals in casu aan de orde, is een eventueel liquidatieverlies van belanghebbende ter zake van haar deelneming in [I A.G.] (of [J GmbH]) mits aan de daartoe overigens gestelde voorwaarden is voldaan aftrekbaar.

De aftrek van een dergelijk liquidatieverlies is daarentegen uitgesloten in de binnenlandse situatie waarin de tussenliggende dochtervennootschap deel uitmaakt van de fiscale eenheid; in dat geval worden de resultaten en vermogensbestanddelen van de dochter- en (achter)kleindochtervennootschap immers aan de moedervennootschap toegerekend en vindt feitelijk een consolidatie plaats waardoor liquidatieverliezen ter zake van de dochter/tussenhoudster zich niet voordoen. In zoverre is dan ook sprake van een binnen het fiscale-eenheidsregime optredend nadelig effect.

4.16.2. Nu het HvJ EU zulks (anders dan in het in 4.14.11 van de tussenuitspraak genoemde arrest *Rewe Zentralfinanz*) zowel in het arrest *Papillon* als in rov. 35 van het arrest van 12 juni 2014 tot uitgangspunt heeft genomen, zal het Hof in casu eveneens aannemen dat het bij een eventueel liquidatieverlies van belanghebbende op haar deelneming in [I A.G.] of [J GmbH] (uit hoofde van dier (middellijke) participatie in, of vordering op, [X3 B.V.], [X4 B.V.] of [X2 B.V.]) voor doeleinden van de onderhavige kwestie om hetzelfde verlies gaat als het verlies dat door die desbetreffende (achter)kleindochtervennootschap is geleden.

4.16.3. Op grond van het vorenoverwogene komt het Hof tot het oordeel dat de conclusie ter zake van het fiscalecoherentiebeginsel moet zijn dat, net zoals in de zaak *Papillon* het geval was, het fiscale-eenheidsregime coherent is voor zover geen liquidatieverliezen ter zake van gevoegde (achter)(klein)dochtervennootschappen kunnen ontstaan en dat die coherentie in het geval van de door belanghebbende verzochte fiscale eenheid onder omstandigheden teniet zou kunnen worden gedaan, hetgeen de samenhang van het fiscale-eenheidsregime aantast. In zoverre (wat betreft 4.10.3 sub (i)), is het standpunt van de inspecteur derhalve valide.

4.17. De inspecteur heeft voorts nog gesteld dat op het punt van de fiscale coherentie hetzelfde heeft te gelden ter zake van door belanghebbende aan [I A.G.] of [J GmbH] verstrekte leningen (zie 4.10.3 sub (ii)). Het Hof zal dit standpunt veronderstellenderwijs volgen, nu niet valt uit te sluiten dat (bijvoorbeeld waar het gaat om leningen waarvan de opbrengst door [I A.G.] of [J GmbH] wordt doorgeleend aan [X3 B.V.], [X4 B.V.] of [X2 B.V.] (dan wel aan een andere met belanghebbende gevoegde vennootschap)) de coherentie van het fiscale-eenheidsregime zou kunnen worden aangetast. Binnen de fiscale eenheid zijn onderlinge vordering-/schuldverhoudingen immers fiscaal onzichtbaar (worden voor de winstbepaling geëlimineerd) waardoor wordt uitgesloten dat een verlies van een gevoegde (achter)(klein)dochtervennootschap tweemaal in aftrek kan worden gebracht, eenmaal bij de moedervennootschap als gevolg van de fiscale consolidatie en andermaal bij de gevoegde vennootschap/crediteur van de desbetreffende (achter)(klein)dochter-vennootschap (aannemende dat het ook hier, zie 4.16.2, om hetzelfde verlies gaat als het verlies dat door de desbetreffende (achter)(klein)dochtervennootschap is geleden). In zoverre maakt de fiscale eenheid een inbreuk op de normale regels van de fiscale winstbepaling, waarbij het in beginsel is toegestaan verliezen op vorderingen ten laste van de winst te brengen. Mitsdien moet het fiscale-eenheidsregime ook in dit opzicht coherent worden verondersteld.

4.18. Het Hof heeft bij zijn voorgaande oordelen mede in aanmerking genomen dat het HvJ EU (zoals hiervoor is geconstateerd) is uitgegaan van een gedeeltelijk onjuiste opvatting van de regeling van de deelnemingsvrijstelling, althans van de samenloop daarvan met de fiscale eenheid. Deze constatering doet evenwel niet af aan de hiervoor gegeven conclusies van het Hof. Het Hof is in dit verband van oordeel dat het arrest van het HvJ EU van 12 juni 2014, het arrest *Papillon* en de overige jurisprudentie van het HvJ EU voldoende aanwijzingen verschaffen om de onderhavige, bij zijn tussenuitspraak aan het HvJ EU voorgelegde rechtsvraag te beantwoorden (zie Hoge Raad 8 april 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2521, BNB 1998/174).

proportionaliteit

4.19. Nu vast is komen te staan dat de weigering van een fiscale eenheid in het onderhavige geval wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de fiscale coherentie van het Nederlandse fiscale systeem veilig te stellen en om unilaterale dubbele verliesverrekening - voor wat betreft verliezen van belanghebbende ter zake van de liquidatie van, dan wel leningen aan, [I A.G.] dan wel [J GmbH] - te voorkomen, staat vervolgens buiten kijf dat de regeling waarop die weigering is gebaseerd, geschikt is om de verwezenlijking van deze doelstelling te waarborgen. Onderzocht dient echter nog te worden of die regeling niet verder gaat dan noodzakelijk is om deze doelstelling te bereiken, ofwel, of deze doelstelling niet ook met voor de vrijheid van vestiging minder beperkende maatregelen kan worden bereikt.

4.20.1. Het Hof verwijst voor de beantwoording van deze vraag in de eerste plaats naar hetgeen is overwogen in 4.14.18 tot en met 4.14.20 van zijn tussenuitspraak, op grond waarvan het Hof ook op dit punt het stellen van een prejudiciële vraag op zijn plaats heeft geacht (zie 4.7, vraag 4). Ofschoon het HvJ EU in zijn arrest van 12 juni 2014 niet aan de beantwoording van deze vraag is toegekomen, acht het Hof het, mede gelet op het arrest *Papillon*, de overige jurisprudentie van het HvJ EU en (onderdeel 63 van) de conclusie van Advocaat-Generaal J. Kokott in de onderhavige zaak, buiten redelijke twijfel verheven dat de Nederlandse fiscale-eenheidsregeling verder gaat dan noodzakelijk is om de coherentie van het fiscale stelsel, de doelstelling van voorkoming van dubbele verliesverrekening in Nederland, te behouden. Immers, ter voorkoming van eventuele onsamenvangendheden in het Nederlandse belastingstelsel, kunnen (bijvoorbeeld) in het Besluit (in aansluiting bij de bepalingen van artikel 34 en 35 daarvan) aanvullende voorwaarden worden gesteld.

4.20.2. In de onderhavige procedure staat los van hetgeen hiervoor is overwogen bovendien vast dat de verzochte fiscale eenheid uitsluitend voor het jaar 2009 zal hebben te gelden (belanghebbende en haar groepsvennootschappen hebben nadien een reorganisatie doorgevoerd welke ertoe heeft geleid dat belanghebbende en haar beoogde dochter-maatschappijen alsnog aan de vereisten van het vigerende nationale fiscale-eenheidsregime zijn gaan voldoen) en dat in dit jaar voor belanghebbende geen verliezen zijn ontstaan die zich - te eniger tijd - zouden kunnen voordoen als liquidatie- of financierings-verliezen ter zake van [I A.G.] of [J GmbH] voortvloeiend uit verliezen van de te voegen (achter) kleindochters. Mitsdien is in casu feitelijk in geen geval sprake van een schending van de coherentie van het fiscale-eenheidsregime en is de weigering van de fiscale eenheid ook (reeds) daarom disproportioneel.

Conclusie op grond van Europees recht

4.21.1. Op grond van al hetgeen hiervoor is overwogen komt het Hof tot de conclusie dat in casu sprake is van een verboden beperking van de vrijheid van vestiging. Alsdan brengen de rechtstreekse werking en voorrang van de artikelen 49 VWEU en 54 VWEU (voorheen: artikelen 43 EG en 48 EG) mee dat het Hof erin dient te voorzien dat de hiermee strijdige bepalingen van nationaal recht in zoverre buiten toepassing worden gelaten.

4.21.2. In het onderhavige geval betekent dit dat aan belanghebbende de vorming van een fiscale eenheid met [X3 B.V.], [X4 B.V.] en [X2 B.V.] niet mag worden geweigerd en dat daartoe artikel 15 lid 2 Wet Vpb jegens belanghebbende buiten toepassing dient te blijven voor zover daarin is bepaald dat een middellijk bezit van aandelen uitsluitend onder een bezit als bedoeld in het eerste lid kan worden begrepen indien die aandelen onmiddellijk worden gehouden door één of meer belastingplichtigen die van de fiscale eenheid deel uitmaken.

Slotsom

4.22.1.

Bij deze stand van zaken is tussen partijen niet in geschil, naar zij ter zitting van 25 september 2014 desgevraagd hebben bevestigd, dat de door belanghebbende verzochte fiscale eenheid kan worden toegekend zonder het stellen van aanvullende voorwaarden, zulks nog daargelaten of het Hof daar in deze procedure aan zou kunnen toekomen.

4.22.2. De slotsom op grond van al het vorenstaande is derhalve dat het hoger beroep ongegrond is en dat de uitspraak van de rechtbank, met verbetering van gronden zoals hiervoor overwogen, dient te worden bevestigd.

5 Kosten

5.1. In de omstandigheid dat belanghebbende zich heeft moeten verweren tegen het ongegrond bevonden hoger beroep van de inspecteur ziet het Hof aanleiding de inspecteur op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) te veroordelen in de proceskosten die belanghebbende in hoger beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Belanghebbende heeft in dit verband in het principale hoger beroep verzocht om haar een integrale vergoeding van de door haar gemaakte proceskosten toe te kennen. In het incidentele hoger beroep heeft zij haar verzoek om toekenning van een integrale proceskostenvergoeding ter zake van de behandeling van het bezwaar en van het geding voor de rechtbank, herhaald.

5.2.1. De rechtbank heeft dienaangaande het volgende overwogen:

"5.2. [Belanghebbende] verzoekt om veroordeling van de werkelijk gemaakte proceskosten. Een forfaitaire proceskostenvergoeding op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht zou volgens [belanghebbende] naar EG-rechtelijke maatstaven, namelijk het zogenoemde doeltreffendheidsbeginsel, te beperkt zijn in vergelijking met de werkelijk gemaakte kosten ten behoeve van de procedure. Daartoe overlegt gemachtigde een overzicht van de ten behoeve van [belanghebbende] verrichte werkzaamheden waaruit blijkt dat vanaf 24 februari 2009 een bedrag van in totaal 361.780,26, in rekening is gebracht en dat na de uitspraak op bezwaar van 7 april 2010 een bedrag van ongeveer 110.000 in rekening is gebracht. Laatstgenoemd bedrag ziet, zo leidt de rechtbank af uit genoemd overzicht, tevens op werkzaamheden ter zake van het aanvragen van een fiscale eenheid met ingang van 1 januari 2010 en correspondentie van gemachtigde met [belanghebbende]. Ter zitting heeft [belanghebbende] gesteld dat ter zake van de procedure ongeveer een bedrag van 150.000 aan [belanghebbende] in rekening is gebracht. Ervan uitgaande dat een bedrag tussen de 110.000 en 150.000 kan worden toegerekend aan verleende rechtsbijstand in verband met de behandeling van het beroep bij de rechtbank, oordeelt de rechtbank als volgt.

5.3. Ingevolge het Besluit proceskosten bestuursrecht wordt in beginsel slechts een vergoeding toegekend, berekend met inachtneming van de in het Besluit proceskosten bestuursrecht gegeven normering. Bij bijzondere omstandigheden biedt artikel 2, lid 3, van het Besluit proceskosten bestuursrecht de mogelijkheid van die normering af te wijken. Het ligt dan op de weg van de belanghebbende om bij te brengen waarin die bijzondere omstandigheden zijn gelegen. Daarbij verdient opmerking dat niet reeds het feit dat een onjuist bevonden standpunt van het betrokken bestuursorgaan in strijd is met bepalingen van gemeenschapsrecht, met zich brengt dat sprake is van bijzondere omstandigheden in vorenbedoelde zin (vgl. HR 17 december 2004, nr. C03/114HR, NJ 2005, 361). Evenmin is een bijzondere omstandigheid dat de werkelijk gemaakte proceskosten hoger zijn dan het bedrag van de proceskostenvergoeding waarop volgens de hoofdregel van het Besluit proceskosten bestuursrecht aanspraak kan worden gemaakt.

Uit het gemeenschapsrecht volgt dat nationale bepalingen op procesrechtelijk gebied er niet toe mogen leiden dat de verwezenlijking van de aanspraken die een belanghebbende aan het gemeenschapsrecht kan ontleen, onmogelijk of uiterst moeilijk wordt (HR 7 oktober 2005, nr. 35 729, V-N 2005/49.5).

5.4. Getoetst aan deze norm is, anders dan [belanghebbende] betoogt, het enkele feit dat de vergoeding van proceskosten waarop ingevolge het Besluit proceskosten bestuursrecht aanspraak kan worden gemaakt, de werkelijk gemaakte kosten slechts voor een deel dekt, niet voldoende om te concluderen dat aan het gemeenschapsrecht aanspraak op een hogere vergoeding kan worden ontleend. Bijkomende omstandigheden kunnen in samenhang met dat feit tot een andere conclusie nopen. Hierbij kan worden gedacht aan de omstandigheid dat het van de procedure te verwachten belastingvoordeel niet opweegt tegenover de in verband met de procedure te maken kosten. Gesteld noch gebleken is dat dit laatste het geval is. [Belanghebbende] heeft ter zitting bovendien erkend dat het belang van de onderhavige procedure is gelegen in verrekening van verliezen van [belanghebbende] met de winsten van de kleindochtervennootschappen en dat het hierbij gaat om een bedrag van in totaal ongeveer 30 miljoen. Met [de inspecteur] acht de rechtbank aannemelijk dat het hiermee gemoeide rentevoordeel reeds voldoende is om de gemaakte proceskosten te compenseren. Van onmogelijk maken of uiterst bemoeilijken van verwezenlijking van de aanspraken die [belanghebbende] aan het gemeenschapsrecht kan ontleen, is naar het oordeel van de rechtbank in de gegeven omstandigheden geen sprake."

5.2.2. Het Hof verenigt zich met dit oordeel van de rechtbank en met de gronden waarop het berust. Het voegt daaraan nog het volgende toe.

5.3. Uit het door de rechtbank genoemde arrest van de Hoge Raad van 17 december 2004 (ook gepubliceerd als ECLI:NL:HR:2004:AQ3810 en BNB 2005/239) volgt dat het voor de toepassing van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Bpb) geen verschil maakt of het onjuist bevonden standpunt van de inspecteur in strijd is met nationaal recht of met Europees recht. In beide gevallen dienen, indien geen bijzondere omstandigheden bestaan, de te vergoeden proceskosten te worden beperkt tot de in het besluit voorziene forfaitaire bedragen en ook indien sprake is van strijd met het gemeenschapsrecht vormen de proceskosten een bijkomend vraagstuk dat naar nationaal recht moet worden beoordeeld.

5.4. In hetzelfde arrest heeft de Hoge Raad voorts overwogen dat de regeling van het - indertijd vigerende - Besluit proceskosten fiscale procedures (in verbinding met artikel 5a Wet administratieve rechtspraak belastingzaken) ingevolge het gemeenschapsrecht wel moet voldoen aan onder meer de eis van doeltreffendheid, in die zin dat de verwezenlijking van het gemeenschapsrecht niet als gevolg van de regeling met betrekking tot de proceskosten onmogelijk of uiterst moeilijk mag zijn. Naar het oordeel van de Hoge Raad voldeed de regeling van het Besluit proceskosten fiscale procedures aan deze eis. Naar het oordeel van het Hof heeft hetzelfde te gelden voor het Bpb in verbinding met artikel 8:75 Awb, nu ook deze regeling, wat betreft het forfaitaire karakter van de vergoeding voor proceskosten, aansluit bij hetgeen in het burgerlijk procesrecht aan proceskosten wordt toegekend terwijl daarnaast het Bpb ook voorziet in de mogelijkheid een hogere vergoeding toe te kennen indien sprake is van bijzondere omstandigheden, en nu voorts in beginsel slechts het betrokken bestuursorgaan en niet een belastingplichtige/natuurlijk persoon in de proceskosten kan worden veroordeeld (behoudens ingeval van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht) en in de praktijk deze regel in de belastingrechtspraak ook wordt toegepast ten aanzien van een belastingplichtige/rechtspersoon.

Het Hof is op grond van het vorenstaande van oordeel dat niet voor redelijke twijfel vatbaar is dat het Nederlandse belastingprocesrecht op dit punt voldoet aan de eisen die het recht van de Europese Unie daaraan stelt.

5.5. Uit het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3929, BNB 2005/374, volgt dat het enkele feit dat de werkelijk gemaakte proceskosten hoger zijn dan het bedrag van de proceskostenvergoeding waarop volgens de hoofdregel van het Bpb aanspraak kan worden gemaakt,

niet voldoende is om te concluderen dat aan het gemeenschapsrecht aanspraak op een hogere vergoeding kan worden ontleend. Volgens het arrest kunnen bijkomende omstandigheden, in samenhang met dat feit, tot een andere conclusie nopen.

5.6.1. Wat de fase tot en met de prejudiciële beslissing van het HvJ EU betreft, heeft belanghebbende ook in hoger beroep primair gesteld dat in het licht van het arrest *Papillon* moet worden geconstateerd dat de inspecteur haar verzoek heeft afgewezen tegen beter weten in, namelijk in weerwil van de acte éclairé, de daarop volgende fiscale vakliteratuur (zie 4.10 van de tussenuitspraak) en twee uitspraken van de rechtbank Haarlem. Het Hof verwerpt deze stelling. Reeds uit (het verloop van) de onderhavige procedure moet worden afgeleid dat van een acte éclairé geenszins sprake was.

5.6.2. Voorts heeft belanghebbende gesteld dat de rechtbank ten onrechte het verwachte belastingvoordeel heeft afgewogen tegen de in verband met deze procedure te maken kosten. Volgens haar zullen minder draagkrachtige belastingplichtigen, dan wel belastingplichtigen met een geringer materieel belang, dan belanghebbende in het geval van een vermeende schending van het Unierecht niet snel de gang naar de rechter maken omdat sprake is van zowel een aanzienlijk procesrisico als aanzienlijke proceskosten.

Voor zover belanghebbende hiermee heeft bedoeld te stellen dat het Bpb niet voldoet aan de eis van doeltreffendheid, wordt haar stelling op grond van hetgeen hiervoor in 5.4. is overwogen, verworpen.

Voor zover belanghebbende heeft bedoeld te stellen dat het materiële belang van een belastingplichtige bij een procedure niet mag worden meegewogen bij de beoordeling of in het aan de orde zijnde geval sprake is van bijzondere of bijkomende omstandigheden als hiervoor bedoeld, treft haar stelling evenmin doel. Naar het oordeel van het Hof kan het bestaan van zulke omstandigheden - juist - mede afhangen van het bij de procedure betrokken, relatieve belang. In zoverre onderschrijft het Hof het oordeel van de rechtbank dat in het geval van belanghebbende moet worden aangenomen dat de proceskosten van relatief geringe betekenis zullen zijn. De (gestelde) omvang ervan vormt dan ook, ondanks zijn absolute grootte, naar het oordeel van het Hof in casu geen bijkomende omstandigheid op grond waarvan aanspraak op een hogere dan de forfaitaire vergoeding kan worden gemaakt.

5.6.3. In hoger beroep heeft belanghebbende voorts nog aangevoerd dat zij is gedwongen onnodig proceskosten te maken omdat de inspecteur niet akkoord is gegaan met het instellen van sprongcassatie tegen de uitspraak van de rechtbank, naar diens zeggen omdat de rechtbank bepaalde feiten niet juist zou hebben vastgesteld. In het hogerberoepschrift is, zo betoogt belanghebbende, echter nergens vermeld op welke punten in de uitspraak van de rechtbank sprake zou zijn van een onjuiste vaststelling van de feiten.

Het Hof stelt in verband met het voorgaande vast dat in het nadere stuk van de inspecteur van 7 september 2012 een "aanvulling van de feiten" is opgenomen waarin onder meer bepaalde financieringsactiviteiten van de groep van vennootschappen waartoe belanghebbende behoort, zijn beschreven. In zoverre is derhalve de feitelijke grondslag aan de stelling van belanghebbende komen te ontvallen en snijdt haar klacht geen hout. Overigens is het Hof van oordeel dat het een partij in beginsel vrij staat om zonder opgaaf van redenen de volledige rechtsgang te doorlopen.

5.6.4. Hetgeen belanghebbende in hoger beroep voor het overige nog naar voren heeft gebracht, behelst, voor de procesfase tot en met de prejudiciële beslissing van het HvJ EU, geen feiten of omstandigheden die ertoe (zouden kunnen) leiden dat in het geval van belanghebbende sprake is van bijzondere of bijkomende omstandigheden als hiervoor bedoeld.

5.7.1. Met betrekking tot de procesfase ná de prejudiciële beslissing van het HvJ EU heeft belanghebbende in paragraaf 10 van haar nader stuk gesteld dat het arrest van het HvJ EU van 12 juni 2014 er geen twijfel over laat bestaan dat de door haar verzochte fiscale eenheid moet

worden toegestaan en dat zij de inspecteur daarom op 19 augustus 2014 nogmaals heeft verzocht de beschikking fiscale eenheid af te geven en het hoger beroep in te trekken, doch dat deze ook dit verzoek heeft afgewezen. Onder deze omstandigheden is naar haar mening sprake van een bijzondere situatie waarin het toekennen van een proceskostenvergoeding in afwijking van de forfaitaire bedragen van het Bpb op zijn plaats is, in elk geval voor wat de kosten ná 12 juni 2014 dan wel 19 augustus 2014 betreft. Op dat moment was immers duidelijk dat de gegeven uitspraak op bezwaar in de onderhavige procedure geen stand zou houden (vgl. HR 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2802, BNB 2007/260).

5.7.2. De inspecteur heeft ter zitting van 25 september 2014 daartegen aangevoerd dat hij niet is meegegaan met het verzoek van belanghebbende, omdat voor hem (gelet ook op de conclusie van Advocaat-Generaal Wattel en op de mogelijkheid dat grensoverschrijdende situaties beter zouden kunnen worden behandeld dan binnenlandse situaties) nog steeds de vraag was wat het arrest van het HvJ EU nu betekent en omdat de Belastingdienst enige tijd voor reflectie nodig heeft nu de onderhavige rechtsvraag ook in diverse andere zaken speelt en het ministerie van Financiën terzake een eenduidig standpunt wenst in te nemen dat ook voor die andere gevallen gelding heeft.

5.7.3. Het Hof acht de handelwijze van de inspecteur jegens belanghebbende, gelet op de sinds 12 juni 2014 tot aan de nadere zitting verstreken tijd, niet evident onredelijk. Het valt immers te begrijpen dat de Belastingdienst het noodzakelijk heeft geacht om tot een zekere mate van afstemming met de bedoelde andere lopende zaken te komen en om daartoe een eenduidig beleid op te stellen en te adopteren. Met een verloop van circa drie maanden na het wijzen van het arrest door het HvJ EU heeft hij de redelijke termijn daarvoor nog niet overschreden. Reeds hierom is in casu geen sprake van bijzondere of bijkomende omstandigheden op grond waarvan van de forfaitaire vergoedingsbedragen van het Bpb zou moeten worden afgeweken.

5.8. De aldus voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Bpb. Voor het onderhavige geval zijn dat de in onderdeel a vermelde kosten van door een derde beroepsmatige verleende rechtsbijstand bij het verweer in het principale hoger beroep. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Bpb stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage bij het Bpb opgenomen tarief op:

- in hoger beroep: 3 (proceshandelingen: indienen verweer, schriftelijke zienswijze, verschijnen zitting en nadere zitting) x 487 (waarde per punt) x 2 (factor gewicht van de zaak) = 2.922; en

- in de prejudiciële procedure: 4 (schriftelijke opmerkingen en verschijnen mondelinge behandeling) x 487 (waarde per punt) x 2 (factor gewicht van de zaak) = 3.896;

derhalve in totaal 6.818.

5.9. Van overige op grond van het Bpb voor vergoeding in aanmerking komende kosten is niet gebleken. Voor het toekennen van een proceskostenvergoeding in het incidentele hoger beroep ziet het Hof geen aanleiding.

6. Beslissing

Het Hof:

in het principale en in het incidentele hoger beroep

- bevestigt de uitspraak van de rechtbank;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van belanghebbende tot een bedrag van 6.818; en
- bepaalt dat van de inspecteur een griffierecht wordt geheven van 454

Aldus vastgesteld en in het openbaar uitgesproken op 11 december 2014 door mrs. E.F. Faase, voorzitter, J. den Boer en H.E. Kostense, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. B.J.E. Lodder als griffier.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.