

Vergaderjaar 2000–2001

**26 854**

## **Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid)**

**Nr. 6**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 19 juni 2001

#### **1. Algemeen**

Alvorens in te gaan op de reacties van de leden van de verschillende fracties wil ik graag enkele algemene opmerkingen plaatsen.

Op 25 oktober 1999 is het wetsvoorstel tot herziening van het regime fiscale eenheid ingediend. De vaste commissie voor Financiën heeft vervolgens op 19 april 2000 een uitvoerig verslag uitgebracht. Pas zeer recent kon met de opstelling van de nota naar aanleiding van het verslag worden begonnen. De reden daarvan is gelegen in de uitzonderlijk grote wetgevende activiteiten op fiscaal gebied die in het jaar 2000 hebben plaatsgevonden, hetgeen de Kamer als geen ander bekend is. Dit betrof met name de Wet inkomstenbelasting 2001, de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet Ondernemerspakket 2001. De afgelopen maanden heeft de studiegroep-Van Rooy veel tijd gevestigd. Hierdoor was het noodzakelijk aan het wetsvoorstel herziening fiscale eenheid tijdelijk een lagere prioriteit toe te kennen. Thans kan ik u echter de nota naar aanleiding van het verslag en de daarbij behorende nota van wijziging aanbieden.

Zoals bekend, heeft het wetsvoorstel ten doel om naast het oplossen van een aantal in de praktijk gebleken knelpunten, te komen tot uniformering en codificatie van de eisen die gesteld worden voor het kunnen vormen van een fiscale eenheid. Deze eisen zijn thans ten dele opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en ten dele in zogenoemde standaardvoorwaarden. Hierdoor is de situatie ontstaan dat niet iedere fiscale eenheid door een identiek regime wordt beheerst. In het onderhavige voorstel worden de voornaamste elementen, die van belang zijn voor het totstandbrengen en beëindigen van een fiscale eenheid en voor het heffingsobject, opgenomen in de wet zelf. Een algemene maatregel van bestuur zal bepalingen van meer ondergeschikt belang bevatten. Ik stel mij voor de concept-AmvB voorafgaand aan de advisering door de Raad van State ter informatie te zenden aan de Tweede Kamer.

In het wetsvoorstel was, in verband met de onder het huidige regime bestaande onduidelijkheid over de zelfstandige belastingplicht van een gevoegde dochtermaatschappij, het uitgangspunt van de bestaande wet dat de dochter opgaat in de moeder, vervangen door dat van volledige consolidatie. Op deze wijziging is in de literatuur en vanuit de praktijk veel

kritiek gekomen. Dit is voor mij aanleiding geweest te bezien of het mogelijk is om de voordelen van de «opgaan in» benadering te behouden, terwijl de subjectieve belastingplicht van de gevoegde dochtermaatschappijen buiten twijfel wordt gesteld. In hoofdstuk 3 van deze nota wordt daar uitvoerig op ingegaan. In de bijgevoegde nota van wijziging is het wetsvoorstel op dat punt aangepast. Daarnaast is een aantal andere aanpassingen aangebracht. De belangrijkste daarvan zijn:

- Beëindiging fiscale eenheid: de fiscale eenheid kan – in tegenstelling tot het oorspronkelijke wetsvoorstel – op verzoek direct worden verbroken;
- Meegaan verliezen met ontvoegde dochter: anders dan in het oorspronkelijke wetsvoorstel gaan verliezen van de fiscale eenheid alleen op verzoek van de belastingplichtigen met de dochter mee. De inspecteur heeft niet meer de bevoegdheid op eigen initiatief verliezen van de fiscale eenheid na de ontvoeging van een dochter met die dochter te laten meegaan;
- Verdere versoepeling 16e standaardvoorwaarde: er is een verdere versoepeling opgenomen in de verplichte opwaardering indien ontvoeging plaatsvindt na een besmette transactie binnen de fiscale eenheid, en de maximale sanctietermijn is verkort van 10 jaar tot 6 jaar;
- Project-BV: de mogelijkheid om in specifieke gevallen buitenlandse activiteiten te laten plaatsvinden via een zogenoemde project-BV is vervallen nu daaraan geen behoefte blijkt te bestaan;
- Bepaling met betrekking tot interne financieringskosten van buitenlandse activiteiten van een dochter: in verband met het verlaten van de consolidatiebenadering is een bepaling opgenomen voor het geval dat buitenlandse activiteiten van een dochtermaatschappij worden gefinancierd met een lening van een andere maatschappij die tot de fiscale eenheid behoort, en de fiscale eenheid per saldo geen (externe) financieringskosten maakt die aan de buitenlandse vaste inrichting kunnen worden toegerekend;
- Ontvoeging in het zicht van liquidatie: indien een dochter in het zicht van liquidatie wordt ontvoegd, vallen haar fiscale reserves en (gedeeltelijk) waardeloze schulden vrij ten gunste van de winst van de fiscale eenheid voor zover de fiscale eenheid nog een verrekenbaar verlies heeft dat aan de dochter is toe te rekenen;
- BV1/BV2: er is een bepaling opgenomen in verband met zogenoemde «BV1/BV2» structuren waarbij BV2 transparant is. Dit zijn structuren waarbij een buitenlands lichaam vreemd vermogen aantrekt en dit doorleent aan een Nederlandse dochter (moeder van een fiscale eenheid) die het als kapitaal in een fiscaal gevoegde dochter stort, welke dit vervolgens doorleent aan een buitenlandse dochter. De rente wordt niet bij de buitenlandse moeder belast omdat de moeder van de fiscale eenheid in het buitenland als transparant wordt beschouwd. De bepaling voorkomt dat deze rente bij de fiscale eenheid in aftrek komt;
- Eindafrekening: indien een in een fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappij, waarvan de werkelijke leiding is verplaatst naar het buitenland, na 1 juni 2001 wordt ontvoegd, zal worden overgegaan tot (partiële) eindafrekening. Hiermee wordt voorkomen dat het Nederlandse heffingsrecht bij zetelverplaatsing van een gevoegde dochtermaatschappij verloren gaat;
- Aanpassing in verband met wijzigingen per 1 januari 2001: het wetsvoorstel is aangepast in verband met de wetsvoorstellen die per 1 januari 2001 in werking zijn getreden.

In de toelichting op de nota van wijziging wordt uiteraard uitgebreid ingegaan op deze aanpassingen

De leden van de fracties van PvdA, VVD, CDA, D66 en van GPV en RPF geven aan dat zij met belangstelling kennis hebben genomen van het wetsvoorstel dat ertoe strekt het regime voor de fiscale eenheid te actualiseren en het karakter van de wettelijke regeling beter tot uitdrukking te brengen. De leden van de PvdA-fractie zien een aantal wijzigingen als een verbetering voor een soepele werking van het regime van de fiscale eenheid en zijn verheugd over de wijzigingen met het karakter van anti-misbruikbepalingen. De leden van de VVD-fractie constateren dat het wetsvoorstel een aantal versoepelingen kent en een aantal verscherpingen. De leden van de CDA-fractie en de D66-fractie zijn van mening dat met het wetsvoorstel een aantal in de praktijk gegroeide knelpunten is weggenomen. Ook de leden van de fractie van Groen Links onderkennen de noodzaak tot aanpassing van het regime op een aantal onderdelen en onderschrijven de keuze voor een technische herziening.

De fractieleden van de PvdA, CDA, Groen Links, GPV en RPF vragen naar de inhoud van de algemene maatregel van bestuur en wanneer deze tegemoet kan worden gezien.

Voor mijn antwoord op deze vragen mag ik verwijzen naar de inleidende beschouwing aan het begin van deze nota.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het wetsvoorstel naar verwachting invloed zal hebben op het aantal fiscale eenheden dat zal worden aangevraagd.

Hierover merk ik het volgende op. Het wetsvoorstel betreft een technische herziening. De kring van vennootschappen die toegang heeft tot de fiscale eenheid blijft dan ook op hoofdlijnen gelijk. Wel wordt de bezitseys enigszins versoepeld (95%). Nieuw is dat ook naar buitenlands recht opgerichte lichamen onder omstandigheden toegang hebben tot de fiscale eenheid, indien zij een vaste inrichting hebben in Nederland. Het wetsvoorstel zou dus kunnen leiden tot een geringe toename van het gebruik van het instrument van de fiscale eenheid. De vraag van de leden van de VVD-fractie of de voorgestelde aanscherpingen invloed zullen hebben op het Nederlandse vestigingsklimaat, beantwoord ik ontkennend. De voorgestelde aanscherpingen hebben voornamelijk het karakter van anti-misbruikmaatregelen en zullen derhalve geen negatieve invloed hebben op de vestiging van reële activiteiten in Nederland.

De leden van de fractie van Groen Links willen graag een heldere uiteenzetting waarom niet is gekozen voor een verplicht fiscaal eenheidsregime, zoals ook was aanbevolen door de Raad van State.

De maatschappijen van een fiscale eenheid zijn juridisch zelfstandige entiteiten. De verplichte consolidatie op de voet van artikel 406 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek brengt geen wijziging met zich mee in de vermogensrechtelijke positie van de betrokken rechtspersonen. De vorming van een fiscale eenheid zal daarentegen doorgaans wel gevolgen hebben voor de vermogenspositie van de betrokken entiteiten, in ieder geval voor de onderlinge verrekening van verliezen. Daarom acht ik het niet gewenst dat de belastingwetgeving de vorming van een fiscale eenheid verplicht oplegt.

## **2. Hoofdlijnen van de voorgestelde regeling**

De leden van de VVD-fractie vragen of er voor belastingplichtigen ook nadelen zijn verbonden aan een codificatie van de standaardvoorwaarden. Mijn reactie hierop is dat de codificatie van de standaardvoorwaarden vanuit het oogpunt van gelijkheid, uitvoerbaarheid en rechtszekerheid een belangrijke verbetering vormt. Thans kunnen op verschillende fiscale eenheden verschillende standaardvoorwaarden van toepassing zijn. Ook binnen één fiscale eenheid kunnen voor verschillende dochtermaatschap-

pijnen verschillende standaardvoorwaarden gelden. Welke standaardvoorwaarden in een specifiek geval van toepassing zijn, hangt af van de datum waarop deze zijn afgegeven. Dit kan in de praktijk aanleiding geven tot misbruik. Latere wijzigingen van de standaardvoorwaarden hebben geen gevolgen voor reeds bestaande fiscale eenheden. Fiscale eenheden met «oude standaardvoorwaarden» worden daardoor in bepaalde gevallen gunstiger behandeld. Deze fiscale eenheden kunnen diensgevolge onder omstandigheden «geld waard zijn» en worden in de praktijk zelfs verhandeld. De beschreven ongelijkheid en de mogelijkheden voor onbedoeld gebruik die daaruit voortvloeien, kunnen zich niet meer voordoen door het voorstel om de standaardvoorwaarden te codificeren. Codificatie past bovendien in het beleid om voorwaarden voor regelingen waarmee reeds ruime ervaring is opgedaan, te codificeren. In het voorstel wordt overigens nog een overgangstermijn geboden van 2 jaar; desgewenst kan men nog 2 jaar lang een beroep doen op de oude standaardvoorwaarden.

Aan de codificatie als zodanig zijn voor de belastingplichtigen geen nadelen verbonden. Ook zij zijn gediend met duidelijke en eenduidige regelgeving. Wel kan het uiteraard zo zijn dat de nieuwe vereisten, zoals die in de wet of in de AmvB worden opgenomen, onder omstandigheden strenger uitwerken voor belastingplichtigen dan de huidige standaardvoorwaarden.

De leden van de VVD-fractie vragen zich in dit verband af, of het wel past bij een betrouwbare overheid dat individuele voorwaarden worden omgezet in een AMvB.

Zoals reeds toegelicht, zullen de meeste onderwerpen die thans zijn geregeld in de standaardvoorwaarden, worden opgenomen in de wet. Daarbij zullen ook bestaande knelpunten worden opgelost. Het is een geaccepteerd beginsel dat afspraken die met een inspecteur gemaakt worden, hun gelding kunnen verliezen bij latere wetswijziging. Er is in dit verband dus geen sprake van een onbetrouwbare overheid.

De leden van de VVD-fractie vragen voorts een toelichting op de status van de aanvullende voorwaarden die gesteld kunnen worden. Komen deze in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking?

Ik neem aan dat deze leden hierbij doelen op de regels die kunnen worden gegeven voor het vormen van een fiscale eenheid tussen lichamen die daar op grond van de voorwaarden die worden gesteld in artikel 15 in beginsel niet voor in aanmerking komen (artikel 15, vierde lid) of de regels die kunnen worden gegeven ingevolge het elfde lid van artikel 15. Deze regels zullen worden gegeven in de vorm van een AMvB en zijn dus voor iedereen op gelijke wijze van toepassing. De regels hebben niet het karakter van individuele voorwaarden en hebben dus niet de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking.

De leden van de CDA-fractie vinden het opvallend dat er veel AmvB's worden aangekondigd en vragen zich af of het niet beter zou zijn geweest meer in de wet zelf op te nemen.

Bij het huidige artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, heeft de inspecteur de mogelijkheid aan het vormen van een fiscale eenheid voorwaarden te verbinden, die zijn uitgewerkt in de zogenoemde standaardvoorwaarden. In het wetsvoorstel worden alle wezenlijke elementen van deze standaardvoorwaarden opgenomen. Daarbij is er naar gestreefd alle onderwerpen die het heffingsobject raken in de wet te regelen. Het gaat hierbij met name om de verliesverrekening over het voegings- of ontvoegingstijdstip heen en om de sanctiebepaling bij ontvoeging met betrekking tot binnen de fiscale eenheid verschoven vermogensbestanddelen (thans de zogenoemde «16e standaardvoorwaarde»). De technische uitwerking van deze bepalingen zal worden

opgenomen in een AMvB. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan volgorderegels bij verliesverrekening en administratieve voorschriften. Deze aanpak is in overeenstemming met de algemene lijn die wordt gehanteerd voor de verdeling van regelgeving over formele wetgeving en lagere regelgeving.

### **3. Belastingheffing op basis van volledige consolidatie**

#### *3.1. Vervanging van de «opgaan in» benadering door «volledige consolidatie»*

De leden van de fracties van PvdA, CDA, Groen Links en GPV en RPF vragen zich af of de vervanging van de «opgaan in» benadering door «volledige consolidatie» noodzakelijk is. De leden van de CDA-fractie vragen zich in het bijzonder af of de gesignaleerde problemen ook niet kunnen worden weggelaten met handhaving van de «opgaan in» benadering. De leden van de D66-fractie vragen zich af of de «volledige consolidatie» niet evenzeer als de «opgaan in» benadering aanleiding kan geven tot onduidelijkheden over de reikwijdte van het begrip, zodat een knelpunt blijft bestaan.

Hierover merk ik in zijn algemeenheid het volgende op. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, is er voor gekozen de «opgaan in» benadering te vervangen, omdat de reikwijdte van deze benadering in de praktijk tot veel discussie aanleiding geeft. Het begrip «opgaan in» is inmiddels in de jurisprudentie zodanig ingevuld, dat er vrijwel geen ruimte meer lijkt te zijn voor een beperkte zelfstandigheid van de in de fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappijen. Er is twijfel mogelijk of ten aanzien van de dochtermaatschappijen nog sprake is van subjectieve belastingplicht. Dit leidt in de praktijk tot een aantal knelpunten en onduidelijkheden. Daarom is, om de zelfstandigheid van de gevoegde dochtermaatschappijen duidelijker tot uitdrukking te brengen, in het wetsvoorstel gekozen voor de systematiek van de «volledige consolidatie». Uitgangspunt daarbij is dat de zelfstandigheid voorop staat, tenzij anders in de wet is bepaald. Een strikte toepassing van de consolidatie zou in principe betekenen dat de geconsolideerde belastbare winst ieder jaar afgeleid zou moeten worden vanuit de enkelvoudige winsten van de dochtermaatschappijen. In de memorie van toelichting (pagina 6) is hierover echter opgemerkt dat een uiteenrafeling van het geconsolideerde belastbare bedrag in enkelvoudige winsten niet elk jaar bij de aangifte gevoegd hoeft te worden. Inzicht in de enkelvoudige winsten hoeft alleen te worden gegeven als dit relevant is voor toepassing van een regeling die aansluit bij de enkelvoudige winst.

Niettemin is er vanuit de praktijk kritiek geuit op de gekozen benadering. Met name het feit dat onder het huidige regime gewerkt kan worden met één balans en één verlies- en winstrekening van de fiscale eenheid, wordt in de praktijk als een belangrijk praktisch voordeel beschouwt. Ook het feit dat men in beginsel interne transacties op een «at arm's length» basis bij zou moeten gaan houden, roept bezwaren op. Ik heb begrip voor deze overwegingen. Verder ben ik mij ervan bewust dat op het uitgangspunt van de zelfstandigheid van de dochtermaatschappijen op veel plaatsen in het wetsvoorstel toch weer een inbreuk moest worden gemaakt, om te voorkomen dat men dubbel van bepaalde regelingen zou kunnen profiteren (bijvoorbeeld investeringsaftrek), of omdat toepassing van een regeling per maatschappij ongunstiger uitwerkt dan voor de maatschappijen van de fiscale eenheid gezamenlijk waardoor een onbedoelde aanscherping zou ontstaan ten opzichte van het huidige regime (bijvoorbeeld de eis van 5% aandelenbezit voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling).

Een en ander is voor mij aanleiding geweest om de gekozen benadering nog eens grondig te bezien. Centraal stond daarbij de vraag of het mogelijk is te komen tot een aanpak die wel de voordelen van de «opgaan in» benadering heeft, maar buiten twijfel stelt dat de dochtermaatschappijen subjectief belastingplichtig blijven. Mijn conclusie is dat dit kan worden gerealiseerd door in de wettekst te verwoorden dat de belasting van de belastingplichtigen die deel uitmaken van de fiscale eenheid wordt geheven alsof sprake is van één belastingplichtige in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappijen deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. Daarmee wordt aangegeven dat sprake is van een «fictie»: de vennootschappen blijven wel subjectief belastingplichtig, maar voor de bepaling van het heffingsobject, de verschuldigde belasting alsmede de eventuele vermindering daarvan ingevolge regels ter voorkoming van dubbele belasting worden de maatschappijen van de fiscale eenheid behandeld als één belastingplichtige. Het laatste betekent dat voor de toepassing van de bepalingen die het heffingsobject bepalen, dat wil zeggen voor de toepassing van de hoofdstukken II, III (en IV) van de wet, waar wordt gesproken van «belastingplichtige», de maatschappijen van de fiscale eenheid tezamen in aanmerking worden genomen. Deze benadering benadrukt zoveel mogelijk het karakter van de fiscale eenheid, maar biedt toch ruimte voor het oplossen van knelpunten die zich bij de huidige «opgaan in» benadering voordoen.

Hoewel deze benadering zeer dicht aan ligt tegen de huidige «opgaan in» benadering, acht ik de nieuwe redactie nodig om de bestaande onduidelijkheid over de reikwijdte van de zelfstandige belastingplicht van de dochtermaatschappijen, weg te nemen.

Zoals gezegd, moeten bij deze benadering de wettelijke bepalingen die niet zien op de subjectieve belastingplicht, op het niveau van de fiscale eenheid worden toegepast, alsof er slechts één belastingplichtige is. Voor zover voor de toepassing van één van deze bepalingen de zelfstandigheid van een dochtermaatschappij wél voorop moet staan, zoals bij voorbeeld bij de berekening van de voorkoming van dubbele belasting in artikel 15 ac, vierde lid, zal dit expliciet in de wet tot uitdrukking worden gebracht. Dit is dus anders dan bij de consolidatiebenadering, waarbij hoofdregel was dat de wet op de belastingplichtigen afzonderlijk zou moeten worden toegepast, tenzij expliciet anders was bepaald. Bij de nieuwe benadering zal het aantal inbreuken op het gekozen uitgangspunt aanzienlijk kleiner zijn dan bij de consolidatiebenadering. Als voorbeeld van een uitzondering op de nieuw voorgestelde hoofdregel kan men denken aan de behandeling van in Nederland gevestigde vaste inrichtingen die als moeder- of dochtermaatschappij deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Zoals in paragraaf 5.2 van de memorie van toelichting is aangegeven, waren onder de voorgestelde consolidatiebenadering geen praktische bezwaren verbonden aan het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gelegen vaste inrichting. Nu in de nota van wijziging de consolidatiebenadering is verlaten, is het wenselijk voor de toepassing van het fiscale eenheidsregime op vaste inrichtingen specifieke voorzieningen te treffen om rekening te houden met de internationale context van de vaste inrichting.

De winstberekening van de fiscale eenheid zal, evenals bij de «opgaan in» benadering, plaatsvinden alsof de belastingplichtigen die van de fiscale eenheid deel uitmaken één zijn. Dat betekent dat er één fiscale-eenheidsbalans is, waarop alle vermogensbestanddelen van de maatschappijen zijn opgenomen, en één verlies- en winstrekening. Interne transacties zijn in principe niet zichtbaar. Het feit dat de subjectieve belastingplicht van de dochtermaatschappijen gehandhaafd blijft, is van



belang voor de toepassing van de belastingverdragen. Op deze wijze wordt de verdragsgerechtigdheid van de dochtermaatschappijen gewaarborgd.

In de bijgevoegde nota van wijziging is het wetsvoorstel langs deze lijn aangepast.

De leden van de fracties van de VVD, het CDA, GroenLinks en GPV en RPF hebben vragen gesteld over het aantal uitzonderingen dat wordt gemaakt op de zelfstandige belastingplicht. De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen in dit verband een reactie op de brief van 13 januari 2001 van Stibbe Simont Monahan Duhot, waarin concrete aanbevelingen worden gedaan voor het wegnemen van een aantal knelpunten met handhaving van de «opgaan in» benadering.

Als gevolg van mijn voorstel «de consolidatiebenadering» te verlaten, hebben deze suggesties hun betekenis verloren. De in de brief aangesneden onderwerpen komen wel in de nota van wijziging aan de orde.

De leden van de fracties van de VVD en van GroenLinks vragen zich nog in het bijzonder af of met het schrappen van de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, de problemen die zich voordoen omtrent de zelfstandige belastingplicht van de dochtermaatschappij niet afdoende worden opgelost, zodat het vervangen van de «opgaan in» benadering door een stelsel van volledige consolidatie niet nodig is.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat zich thans twee belangrijke knelpunten voordoen als gevolg van de onduidelijkheden omtrent de zelfstandige belastingplicht van een dochtermaatschappij in internationale verhoudingen. Het eerste knelpunt is dat feitelijk niet in Nederland gevestigde, maar naar Nederlands recht opgerichte, dochtermaatschappijen, onder de huidige wet deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Omdat die dochtermaatschappij geacht wordt te zijn opgegaan in de moedermaatschappij, is het gevolg dat buitenlandse verliezen rechtstreeks op de Nederlandse winst in mindering kunnen worden gebracht. Dit knelpunt wordt weggenomen door het buiten werking stellen van artikel 2, lid 4, van de wet.

Het tweede knelpunt dat zich in internationale verhoudingen voordoet is de onduidelijkheid over de verdragsgerechtigdheid van de dochtermaatschappij. Dit kan als volgt worden toegelicht.

In de meeste verdragen ter voorkoming van dubbele belasting is bepaald dat een vennootschap recht heeft op verdragsvoordelen indien hij inwoner is van een van de Staten. Daarbij wordt onder «inwoner» verstaan: een persoon die, ingevolge de wetgeving van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Indien een vennootschap in de andere Staat een beroep wil doen op verdragsvoordelen (vermindering van bronbelasting), dient aan de belastingautoriteit van die Staat vaak een woonplaatsverklaring te worden overgelegd, waarin de belastingautoriteit van het woonland verklaart dat de desbetreffende vennootschap inderdaad inwoner is.

Ten aanzien van een dochtermaatschappij die is opgenomen in een fiscale eenheid doet zich hierbij een praktisch probleem voor. Als het een feitelijk in Nederland gevestigde dochtermaatschappij betreft die opbrengsten (bijvoorbeeld rente of royalty's) ontvangt uit een verdragsland, is er in beginsel geen reden om verdragsvoordelen te onthouden. Als gevolg van het feit dat de dochtermaatschappij geacht wordt te zijn opgegaan in de moedermaatschappij, is het echter onduidelijk of nog kan worden gesteld dat de dochtermaatschappij als zodanig in Nederland aan de belasting is onderworpen, hoewel buiten twijfel is dat haar winst in Nederland in de heffing wordt betrokken. Indien de dochtermaatschappij niet als «inwoner» in de zin van het desbetreffende belastingverdrag kan worden beschouwd, zou deze geen aanspraak kunnen maken op verdrags-

voordelen. De moedermaatschappij kan echter ook niet namens de dochtermaatschappij een beroep doen op toepassing van het belastingverdrag, omdat de moedermaatschappij formeel niet is gerechtigd tot de desbetreffende opbrengst.

Hoewel er vanuit heffingsperspectief geen bezwaren zouden moeten bestaan tegen het verlenen van verdragsvoordelen op opbrengsten die de dochtermaatschappij van een fiscale eenheid uit het buitenland ontvangt, zouden formele belemmeringen hieraan dus in de weg kunnen staan. In de praktijk wordt dit probleem thans opgelost met een zogenoemde geclausuleerde woonplaatsverklaring (Besluit van 20 december 1996, nr. IFZ96/1529), waarin de situatie aan de buitenlandse belastingautoriteit wordt uitgelegd. Voor zover mij bekend accepteren de buitenlandse belastingautoriteiten deze geclausuleerde woonplaatsverklaring. Om voor de toekomst buiten twijfel te stellen dat een feitelijk in Nederland gevestigde vennootschap die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid, recht heeft op toepassing van de belastingverdragen, acht ik het wenselijk dat meer dan thans het geval is, in de wettekst tot uitdrukking wordt gebracht dat de dochtermaatschappij haar subjectieve belastingplicht behoudt. Overigens geldt weer hetzelfde principe als voor de toepassing van de wet: de dochtermaatschappij blijft als subject zichtbaar, maar voor de berekening van het heffingsobject, de verschuldigde belasting en de vermindering daarvan worden de belastingplichtigen die deel uitmaken van de fiscale eenheid behandeld alsof zij één belastingplichtige zijn. De subjectieve belastingplicht dient dus om de aanspraak op vermindering van bronbelasting in een ander land te verzekeren. De vermindering van belasting wordt berekend op basis van de «wereldwinst» van de fiscale eenheid. Dit is ook logisch, er kan immers alleen voorkoming worden verleend voor het heffingsobject dat in Nederland in de heffing wordt betrokken.

### *3.2. Gevolgen van de zelfstandige belastingplicht*

De leden van de PvdA-fractie vragen of indien een maatschappij investeert in een bedrijfsmiddel en dit bedrijfsmiddel vervolgens ter beschikking stelt aan een andere maatschappij van de fiscale eenheid, deze interne terbeschikkingstelling, het verlenen van de investeringsaftrek in de weg staat. Onder het huidige regime staat buiten twijfel dat dit het verlenen van de investeringsaftrek niet in de weg staat, doch onder de consolidatiebenadering zou hierover twijfel kunnen bestaan. Ook de leden van de fractie van D66 vragen hierop in te gaan.

Omdat, zoals ik hiervoor heb aangegeven, wordt voorgesteld de consolidatiebenadering te verlaten, zal het ook in de toekomst vanzelfsprekend zijn dat in dit geval investeringsaftrek geclaimd kan worden.

De leden van de fracties van de PvdA en GroenLinks vragen of een lening die de moedermaatschappij van een fiscale eenheid verstrekt aan een niet gevoegde kleindochter welke met de verkregen middelen dividend uitkeert aan een gevoegde dochtermaatschappij, een besmette lening is in de zin van artikel 10a, eerste lid, of dat daarop het tweede lid, onderdeel a van dat artikel, van toepassing is.

Een dergelijke lening valt, evenals nu, onder de werking van het eerste lid van artikel 10a.

De leden van de fracties van PvdA, CDA en GroenLinks vragen wat de gevolgen van de zelfstandige belastingplicht zijn voor de concernfinancieringsregeling van artikel 15b. De leden van de fracties van de PvdA en van GroenLinks vragen of financieringen binnen de fiscale eenheid in de toekomst van belang zullen zijn.

Ik kan deze leden antwoorden dat met de voorgestelde wettekst geen wijzigingen zijn beoogd in de werking van de concernfinancierings-



regeling. Dit betekent onder andere dat financiering binnen een fiscale eenheid niet kan leiden tot concernfinancieringswinst die de basis vormt voor dotatie aan de financieringsreserve. Zeker met het verlaten van de consolidatiebenadering worden wijzigingen in de toepassing van de concernfinancieringsregeling op dit punt voorkomen.

De vraag van de leden van de CDA-fractie of – ingeval een financieringsmaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid – de met de concernfinancieringsactiviteiten behaalde winst behoort tot de geconsolideerde winst, heeft door het verlaten van de consolidatiebenadering haar belang verloren.

Onder een systeem waarin consolidatie plaatsvindt, verliest een door een dochtermaatschappij aangegaan compromis haar gelding in beginsel niet door het aangaan van een fiscale eenheid. De leden van de VVD-fractie voeren aan dat dit ook onder het huidige recht kan worden aangenomen, of in ieder geval goed valt te verdedigen.

Ik onderschrijf dit standpunt. Mij zijn geen gevallen uit de praktijk bekend, waar dit uitgangspunt ter discussie is gesteld. Derhalve acht ik een aanvullende regeling op dit punt niet noodzakelijk.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen hoe de aftrekbeperking van artikel 13, eerste lid, en de aftrekbeperking van artikel 10a van de Wet uitwerken binnen de fiscale eenheid. De leden begrijpen uit de toelichting dat geen sprake kan zijn van niet-aftrekbare artikel 13, lid 1, rente binnen een fiscale eenheid, terwijl artikel 10a binnen de fiscale eenheid wel van toepassing kan zijn.

In antwoord hierop merk ik het volgende op. Artikel 13, eerste lid, en artikel 10a spelen ten aanzien van vorderingen en schulden tussen fiscale eenheidsmaatschappijen geen rol bij de bepaling van de winst van de fiscale eenheid. Artikel 13, eerste lid, kan echter wel een rol spelen ten aanzien van leningen die door een maatschappij van de fiscale eenheid zijn aangetrokken van derden. De toepassing van artikel 10a kan aan de orde komen bij winstsplitsing ten behoeve van de verrekening van voorvoegingsverliezen. Een en ander kan als volgt worden toegelicht. Indien een dochtermaatschappij van een fiscale eenheid een buitenlandse deelneming verwerft en ter financiering van deze deelneming een lening verkrijgt van de moedermaatschappij, werkt de aftrekbeperking van artikel 13, eerste lid, niet op het niveau van de dochtermaatschappij. De interne lening is op de balans van de fiscale eenheid immers niet zichtbaar; de onderlinge vordering en schuld worden tegen elkaar weggestreept. Op het niveau van de fiscale eenheid brengt deze interne lening geen financieringskosten met zich mee. Anders geformuleerd: in een systeem, waarbij de winst van de maatschappijen wordt berekend alsof sprake is van één belastingplichtige, in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappijen deel uitmaken van het vermogen van de moeder, kan binnen de fiscale eenheid de aftrekbeperking van artikel 13, eerste lid, niet worden toegepast.

Echter, indien de moedermaatschappij ter financiering van de lening aan de dochtermaatschappij op haar beurt weer een lening heeft aangetrokken, kan de aftrekbeperking van artikel 13, eerste lid, wel van toepassing zijn ten aanzien van de rente op die lening. Op het niveau van de fiscale eenheid worden dan immers wel financieringskosten gemaakt ter verwerving van de buitenlandse deelneming. Dit kan ook als volgt worden toegelicht: de buitenlandse deelneming wordt geacht deel uit te maken van het vermogen van de moedermaatschappij. Dit is een wenselijke uitkomst, omdat men anders ter vermijding van de toepassing van artikel 13, eerste lid, de financiering van de verwerving van een buitenlandse deelneming, via een andere maatschappij zou kunnen laten lopen dan de maatschappij die de aandelen daadwerkelijk verwerft.

Ten aanzien van de aftrekbeperking van artikel 10a ligt het iets anders. Het resultaat op onderlinge vorderingen en schulden komt in de winst van de fiscale eenheid niet tot uitdrukking. Bij de berekening van de winst die aan de maatschappijen van de fiscale eenheid is toe te rekenen voor de toepassing van een aantal regelingen (de zogenoemde winstsplitsing), kan artikel 10a echter wel relevant zijn. Ten aanzien van «gewone» onderlinge vorderingen en schulden is in het artikel over de winstsplitsing (in het oorspronkelijke wetsvoorstel artikel 15ah) bepaald dat, indien daaruit bij de ene vennootschap een bate voortvloeit en bij de andere vennootschap een last, deze bate en last bij de winstsplitsing in aanmerking mogen worden genomen. Deze bate en last tellen tezamen immers op tot nul, zodat er niet meer winst wordt verdeeld dan bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Indien het echter een vordering betreft waarop, indien de winst zou worden berekend alsof de maatschappijen geen deel uitmaken van de fiscale eenheid, artikel 10a van toepassing zou zijn geweest, zou de rente bij de schuldenaar niet aftrekbaar zijn, terwijl de ontvangen rente bij de schuldeiser wel zou zijn belast. In dat geval is er dus geen sprake van een corresponderende bate en last. De rente op een vordering die kwalificeert als een 10a-vordering mag daarom niet bij de winstsplitsing in aanmerking worden genomen. De reden hiervan is dat het onwenselijk is dat men door middel van het creëren van vorderingen als bedoeld in artikel 10a binnen fiscale eenheid een winstverschuiving zou kunnen bereiken die kan worden benut voor verrekening van voorvoegingsverliezen.

De leden van de fractie van GPV en RPF vragen wat het praktische belang is van het aanmerken van in een fiscale eenheid opgenomen maatschappijen als verbonden lichamen in de zin van artikel 10a van wet. Dit kan als volgt worden toegelicht. Voor de toepassing van een aantal regelingen na verbreking van een fiscale eenheid is het van belang dat de lichamen die van een fiscale eenheid deel uitmaken, ook tijdens de fiscale eenheid als verbonden lichamen worden aangemerkt. Als voorbeelden kunnen worden genoemd de regeling met betrekking tot afgewaardeerde schuldvorderingen en de omzetting van buitenlandse vaste inrichtingen in deelnemingen. Die regelingen zijn opgenomen in de artikelen 13b en 13c. Omdat de verbondenheid tijdens de fiscale eenheid niet meer rechtstreeks voortvloeit uit de systematiek van de fiscale eenheid die is verwoord in de nota van wijziging, is in de nota van wijziging een afzonderlijke bepaling op dit punt opgenomen.

### *3.3. Het begrip «consolidatie»*

De leden van de fractie van de VVD vragen of er een definitie kan worden gegeven van het begrip «consolidatie». Omdat wordt voorgesteld de «consolidatie»-benadering los te laten, behoeft deze vraag geen beantwoording meer.

## **4. Totstandkoming en beëindiging van de fiscale eenheid**

De leden van de CDA-fractie vragen een reactie op aandachtspunten die de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs naar voren heeft gebracht. Deze reactie is opgenomen aan het slot van paragraaf 4.2.

### *4.1. Totstandkoming*

Onder de huidige regeling kan een fiscale eenheid tot stand komen met ingang van het jaar waarin het verzoek hiertoe is gedaan, ook wanneer het verzoek bij voorbeeld in december van dat jaar wordt gedaan. De leden van de PvdA-fractie menen dat de voorgestelde regeling ten aanzien van de aanvang van een fiscale eenheid lijkt te leiden tot een termijn-

verkorting. De leden van de fractie van het CDA vragen waarom in het wetsvoorstel geen langere termijn is gekozen voor het aanvragen van een fiscale eenheid om, zo doende, een terugwerkende kracht naar het begin van het jaar te realiseren. Tevens vragen deze leden naar de definitie van het tijdstip waarop de fiscale eenheid wordt aangegeven.

In de praktijk bleek er bij belastingplichtigen behoefte te bestaan aan een systematiek waarbij het mogelijk is een fiscale eenheid aan te kunnen gaan ook op andere momenten dan met ingang van het jaar waarin het verzoek is gedaan. Aan deze behoefte wordt in het wetsvoorstel tegemoet gekomen door een fiscale eenheid mogelijk te maken met ingang van een door moeder- en dochtermaatschappij bij verzoek aan te geven tijdstip. Omdat in die nieuwe aanpak een fiscale eenheid ook in de loop van het jaar tot stand kan komen, is er geen reden meer om terugwerkende kracht tot het begin van het jaar mogelijk te maken. Wel zal een belastingplichtige die de aandelen in een andere maatschappij verwerft, enige tijd nodig hebben om te beoordelen of het al dan niet verstandig is een fiscale eenheid aan te vragen. Daarom wordt voorgesteld om hem drie maanden de tijd te gunnen. Voor de indiening van het verzoek betekent dit dat een fiscale eenheid tot stand komt op het in het verzoek aangegeven tijdstip, maar niet eerder dan drie maanden vóór de indiening van het verzoek.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen waarom niet is gekozen voor een langere termijn voor het indienen van een verzoek tot het aangaan van een fiscale eenheid. Dit omdat de gevolgen van het aangaan van een fiscale eenheid zo complex kunnen zijn dat deze niet in drie maanden zichtbaar zijn. De leden van de VVD voeren in dit verband aan dat de inspecteur een jaar de tijd heeft om op het verzoek te beslissen.

Mijn antwoord hierop is, dat de keuze om een fiscale eenheid aan te gaan, een keuze voor de toekomst behoort te zijn. Bij een terugwerkende kracht tot het begin van het jaar kunnen belastingplichtigen achteraf, op grond van hun inmiddels gerealiseerde resultaten, besluiten of het wel of niet gunstig is om een fiscale eenheid aan te gaan. Zo ontstaat voor hen een spel zonder nieten.

Wat de beslistermijn voor de inspecteur betreft, merk ik op dat de belastingdienst er naar streeft om zo veel mogelijk AWB-conform te werken. Dit betekent dat wordt getracht om verzoeken binnen acht weken af te handelen.

De leden van de fractie van D66 vragen om een reactie op de brief van VNO/NCW van 11 januari 2000. Daarin wordt bepleit om het uitgangspunt dat moet worden voorkomen dat de moedermaatschappij bij voeging in de loop van het boekjaar tussentijds haar boeken moet opmaken, in de wet op te nemen.

Naar mijn oordeel gaat het hier nu juist om een voorschrift van administratieve aard, zodat opname in een algemene maatregel van bestuur meer voor de hand ligt.

De vraag van de leden van de CDA-fractie of het thans bestaande beleid bij optierechten, zoals geformuleerd in het Infobulletin van september 1989, wordt voortgezet, kan ik bevestigend beantwoorden. Hiermee is tevens de vraag van de VVD-fractie met betrekking tot de optierechten in aandelen beantwoord.

De leden van de VVD-fractie juichen de versoepeling van het bezitspercentage toe, maar merken op dat dit percentage arbitrair is. Deze leden verzoeken om een toelichting waarom juist een percentage van 95% is gekozen.

Mijn antwoord hierop is dat dit percentage is gekozen om zo goed mogelijk recht te doen aan twee tegengestelde wensen. Enerzijds de wens om het uitgangspunt te handhaven dat alle aandelen van de dochtermaatschappij in handen moeten zijn van de moedermaatschappij. Anderzijds de wens om aan een in de praktijk levend knelpunt tegemoet te komen.

Voor de keuze van het bezitspercentage is aansluiting gezocht bij de civiel-rechtelijke regeling voor de uitkoop van minderheidsaandeelhouders, zoals opgenomen in de artikelen 92a en 201a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Op grond van deze artikelen kan degene die als aandeelhouder voor eigen rekening ten minste 95% van het geplaatste aandelenkapitaal van de vennootschap verschaft, van de andere aandeelhouders vorderen dat zij hun aandelen aan hem zullen overdragen.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen waarom er niet voor is gekozen om voor de totstandkoming van een fiscale eenheid een bezitspercentage van 99% te eisen, waarbij in geval van een aandelenoptie-regeling voor werknemers en in geval van een overname 95% voldoende is.

Door de gekozen redactie wordt een eenvoudig toepasbare regeling in het leven geroepen waarbij tegemoet wordt gekomen aan de hierboven reeds genoemde knelpunten. Bij deze aanpak is het niet nodig om van geval tot geval te beoordelen of er zich een uitzondering op de hoofdregel voor- doet.

Verder vragen de leden van de fracties van GPV en RPF of het onder de voorgestelde wettekst mogelijk is om een fiscale eenheid tussen een moeder-, een dochter- en een kleindochtermaatschappij tot stand te brengen indien de moeder 95% van de aandelen van de dochtermaatschappij bezit en de dochtermaatschappij op haar beurt 95% van de aandelen van de kleindochtermaatschappij.

Of een fiscale eenheid kan worden aangegaan tussen een moedermaatschappij en haar (klein)dochtermaatschappij(en) moet – zo kan ik deze leden antwoorden – beoordeeld worden vanuit de uiteindelijke moedermaatschappij. Het is deze maatschappij bij wie het resultaat van de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Wanneer het binnen fiscale eenheid mogelijk zou zijn om de aandelen toets per moeder-dochter-relatie te bezien zou verwatering kunnen optreden door het tussenschuiven van vennootschappen. Het resultaat van de kleindochtermaatschappij zou dan slechts ten dele de moeder aangaan, terwijl de winst (uiteindelijk) wel volledig binnen de eenheid tot uitdrukking zou moeten komen bij de moedermaatschappij. Om die reden is in het voorbeeld waarin een moedermaatschappij (A) 95% van de aandelen bezit van een dochtermaatschappij (B), die op haar beurt 95% van de aandelen bezit van een (klein)dochtermaatschappij (C) wel een fiscale eenheid mogelijk tussen A en B, maar is geen fiscale eenheid mogelijk tussen A, B en C.

Ten aanzien van de bezitseis vragen de leden van de fractie van het CDA waarom niet nu wordt overgegaan tot een lagere bezitseis en waarom Nederland zich niet heeft aangesloten bij de concept-EG richtlijn inzake «cross-border» verliesverrekening, waar een percentage van 75% wordt gehanteerd. De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen op welke termijn een nadere studie met betrekking tot een lagere bezitseis valt te verwachten. De leden van de fractie van D66 steunen het voorstel om een bezit van 95% gelijk te stellen aan het bezit van alle aandelen. Deze leden vragen wel om in te gaan op de wenselijkheid van de keuze voor een partiële voeging op basis van een «controlerend» belang. Ook willen deze leden weten welk budgettair belang is verbonden aan verlaging van de bezitseis.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat de bezitseis die moet worden gesteld, nauw samenhangt met de doelstellingen van het regime van de fiscale eenheid. Bij het huidige regime zijn dat met name de onderlinge resultatensaldering en het buiten de heffing houden van resultaten op onderlinge transacties waardoor ook interne reorganisaties mogelijk zijn zonder dat belastingheffing plaatsvindt. Daarbij hoort in beginsel een bezitseis van 100%. Omdat het in de praktijk echter moeilijk kan zijn om bij een overname ook de laatste aandelen in handen te krijgen en om te voorkomen dat in gevallen van werknemersparticipaties een fiscale

eenheid moet worden verbroken, wordt in het voorstel een aandelenbezit van 95 percent als voldoende aangemerkt. Bij een aanzienlijk lager bezitspercentage zou het regime een ander karakter moeten hebben. In dat verband kan ik mij voorstellen dat een verdere verlaging van het bezitspercentage slechts kan worden gerealiseerd, door naast het huidige fiscale eenheidsregime een beperkter regime te creëren waarbij een lager bezitspercentage mogelijk is. Gezien de vele onderwerpen op het terrein van de vennootschapsbelasting die thans aandacht vragen, kan ik nog niet aangeven wanneer het nadere onderzoek op dit punt ter hand zal worden genomen. Een aanzienlijk verdergaande verlaging van de bezitseis zou leiden tot een budgettaire derving van 1 a 2 miljard gulden.

Ten aanzien van het voorstel voor een richtlijn inzake cross-border verliesverrekening merk ik het volgende op. De Raad van de Europese Gemeenschappen heeft in 1990 dit voorstel ingediend. In dit voorstel wordt bij deelnemingen van ten minste 75 percent verliesverrekening over de grenzen toegestaan. De (praktische) problemen zijn echter groot. Zo dient internationaal een uniforme grondslag te worden vastgesteld voor de berekening van het in aanmerking te nemen verlies, moet vermeden worden dat dubbele verliesverrekening mogelijk is en moet voorkomen worden dat landen met een relatief hoog vennootschapsbelastingtarief worden gebruikt als dumpplaats van verliezen. Dit vergt een nauwe afstemming van nationale wetgevingen en tarieven. Om deze redenen is de voortgang van dit richtlijnvoorstel weinig hoopgevend te noemen. De leden van de fracties van CDA, VVD en D66 vragen in te gaan op de door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gesuggereerde alternatieve benadering voor de 95%-grens. In deze alternatieve benadering worden andere dan gewone aandelen, waarbij in het bijzonder wordt gedacht aan (cumulatief) preferente aandelen, buiten beschouwing gelaten bij de vaststelling of sprake is van 95% van alle aandelen. Deze alternatieve benadering spreekt mij niet aan. Het systeem van de fiscale eenheid heeft als doel het mogelijk te maken dat de resultaten van een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij worden gesaldeerd, dat resultaten op onderlinge transacties niet in aanmerking worden genomen en dat interne reorganisaties zonder belastingheffing kunnen plaatsvinden. Het gaat daarbij om situaties waarin in beginsel alle aandelen van de dochter onmiddellijk of middellijk in handen zijn van één moedermaatschappij. De regeling is niet bedoeld een faciliteit te creëren voor bedrijfsopvolgingen waarbij een deel van de aandelen in de dochtermaatschappij in handen komt van de overnemer en een deel van de aandelen (in de vorm van preferente aandelen) in handen blijft van de overdrager.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een overzicht van de bezitspercentages in de andere EU-lidstaten.

Voor zover mij bekend hanteren de EU-lidstaten die een systeem van fiscale eenheid kennen dat min of meer vergelijkbaar is met het Nederlandse systeem, bezitspercentages die variëren van 90% tot 100%. Hierbij dient overigens te worden bedacht dat het Nederlandse fiscale-eenheidsregime vergaand is en naast een resultatensaldering tevens de mogelijkheid biedt om binnen de fiscale eenheid tot een interne reorganisatie over te gaan zonder heffing over aanwezige stille reserves en goodwill. Het door Denemarken gehanteerde systeem benadert nog het meest het Nederlandse systeem van de fiscale eenheid. Het vereiste bezitspercentage in Denemarken is 100%.

De leden van de CDA-fractie vragen waarom naast de economische ook de juridische eigendom een vereiste is voor het vormen van een fiscale eenheid.

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gaat uit van de afzonderlijke belastingplicht van de in die wet bedoelde lichamen. Artikel 15 maakt hierop een uitzondering mogelijk voor een groep maatschappijen die als

een volkomen eenheid functioneert. Het criterium om te toetsen of werkelijk van een volkomen eenheid sprake is, is ingevuld met de eis dat sprake moet zijn van het bezit van alle aandelen. Onder het huidige fiscale eenheidsregime wordt steeds onder bezit van alle aandelen de economische eigendom en de juridische eigendom begrepen. Dit standpunt is in het verleden verscheidene keren uitgedragen. Gezien de vergaande gevolgen die aan het samengaan van maatschappijen in een fiscale eenheid zijn verbonden, acht ik dit standpunt nog steeds het juiste.

Deze leden vragen tevens of het begrip economische eigendom niet te veel wordt opgerekt en of de Hoge Raad deze beleidsopvatting aanvaardt. Zij refereren in dit verband aan de voorbeelden die worden genoemd op bladzijde 31 van de memorie van toelichting. Met name doelen zij daarbij op de situatie waarin een projectontwikkelingsmaatschappij in opdracht van een derde een project ontwikkelt.

In de memorie van toelichting is aangegeven dat een dergelijk project, gezien de relevante feiten en omstandigheden, in feite voor rekening en risico van een derde wordt ontwikkeld, waarbij het economische belang bij dat project en daarmee de economische eigendom ervan bij die derde berust. Met betrekking tot deze situatie ben ik van mening dat niet voldaan is aan alle vereisten zoals die gelden voor de fiscale eenheid, zodat een dergelijke maatschappij niet in een fiscale eenheid kan worden opgenomen.

Wat de opvatting van de Hoge Raad betreft, wijs ik op het arrest van 10 januari 2001, rolnummer 36 109, VN 2001, 6.20. In de casus die de aanleiding tot dit arrest vormde werd op 31 augustus 1992 de economische eigendom van X BV verkocht terwijl de juridische eigendom eerst op 1 september 1992 werd geleverd. Het Hof oordeelde in deze zaak dat niet aan de bezitseis was voldaan op 1 september 0.00 uur omdat op dat moment de juridische eigendom nog niet was geleverd. De Hoge Raad bepaalde echter dat hieraan gezien doel en strekking van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geen doorslaggevende betekenis toekwam. Partijen hadden namelijk, blijkens de uitspraak van het Hof en de stukken van het geding, niet beoogd dat tussen de koopovereenkomst en de juridische levering een periode zou zijn gelegen die door de overdragende partij voor een ander doel zou kunnen worden gebruikt dan het onverwijld afwikkelen van de koopovereenkomst. Ik leid hier uit af dat de Hoge Raad de uitspraak van het Hof in stand zou hebben gelaten indien partijen hadden beoogd om de tussen de koopovereenkomst en juridische levering gelegen termijn voor een ander doel te benutten. Naar mijn mening onderschrijft de Hoge Raad hiermee het uitgangspunt dat voor het tot stand komen van een fiscale eenheid de juridische en economische eigendom noodzakelijke bestanddelen van het bezit vormen.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom in het kader van de deelnemingsvrijstelling wel genoeg wordt genomen met alleen de economische eigendom.

Hierover merk ik op dat de deelnemingsvrijstelling beoogt dubbele heffing te voorkomen over de voordelen uit aandelen toekomend aan de economisch belanghebbende. Daarom wordt ingeval van scheiding van de juridische en de economische eigendom de deelnemingsvrijstelling toegekend aan de economisch eigenaar.

De fiscale eenheid maakt een fiscale integratie mogelijk waarbij twee of meer belastingplichtigen worden behandeld als één belastingplichtige. Het ligt voor de hand om dit slechts toe te staan als de ene belastingplichtige de volledige zeggenschap over de andere heeft, zodat niet kan worden volstaan met de economische eigendom.

De leden van de fracties van GPV en RPF wijzen er op dat een overnameproces een complexe en tijdrovende aangelegenheid kan zijn waarbij de overgang van de economische eigendom en de juridische eigendom in de



tijd gezien veelal niet samenvallen. Soms kunnen deze leveringen in de tijd zelfs relatief ver uit elkaar liggen. Zij vragen of dit voor de totstandkoming van de fiscale eenheid problematisch kan zijn met het oog op het doel van de regeling.

Uitgangspunt is dat de fiscale eenheid slechts kan worden toegekend aan een groep maatschappijen die een volledige eenheid vormen. Daarbij is van een volledige eenheid slechts sprake wanneer de moedermaatschappij zowel de juridische als de economische eigendom bezit. Indien deze eis niet wordt gesteld kan de situatie ontstaan waarin een derde een belang heeft bij (één van) de in de fiscale eenheid gevoegde maatschappijen. Daardoor heeft de moedermaatschappij niet meer het volledige belang in de met haar gevoegde maatschappijen en is er geen sprake van een volledige eenheid. Ook thans wordt dit uitgangspunt gehuldigd. In de nieuwe regeling is wel een versoepeling opgenomen, in die zin dat dat niet langer als eis wordt gesteld dat de moedermaatschappij bij de aanvang van het boekjaar alle aandelen bezit van de dochtermaatschappij, zodat een fiscale eenheid ook in de loop van het jaar kan worden aangegaan. Hiermee is aan een in de praktijk voorkomend knelpunt tegemoet gekomen. Een verdere versoepeling door niet langer de eis te stellen dat de moedermaatschappij ook de juridische eigendom moet bezitten, komt in strijd met het uitgangspunt zoals dat hierboven is omschreven.

#### *4.2. Beëindiging*

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom de belastingplichtige niet de mogelijkheid wordt geboden de fiscale eenheid op verzoek te verbreken met terugwerkende kracht tot het begin van het boekjaar. Evenals met betrekking tot een voeging ben ik van mening dat een beslissing over een ontvoeging een keuze voor de toekomst dient te zijn. Indien zou worden toegestaan dat de fiscale eenheid zou kunnen worden beëindigd met terugwerkende kracht tot het begin van het boekjaar, zouden de betrokken maatschappijen deze beslissing kunnen nemen wanneer de reeds gerealiseerde resultaten over het boekjaar daartoe aanleiding geven. Ook dan zou weer sprake zijn van een spel zonder nielen.

De leden van de fracties van het CDA en VVD vragen waarom het ontvoegingstijdstip ten vroegste wordt gesteld op het begin van het boekjaar volgend op het lopende boekjaar van de moedermaatschappij. Vanuit het uitgangspunt dat een beslissing om te ontvoegen een keuze voor de toekomst is, heb ik er bij nadere beschouwing geen bezwaar tegen om de mogelijkheid te bieden de ontvoeging te laten ingaan op het tijdstip waarop het desbetreffende verzoek is ingediend. De moedermaatschappij en de dochtermaatschappij kunnen dan zelf de afweging maken of de voordelen van een ontvoeging binnen het jaar opwegen tegen de administratieve lasten die daarmee zijn verbonden. In de bijgevoegde nota van wijziging is deze aanpassing opgenomen.

Bij ontvoeging van een maatschappij moeten vorderingen van andere fiscale eenheidsmaatschappijen op die ontvoegde maatschappij op grond van de dertiende standaardvoorwaarde worden gesteld op de bedrijfswaarde met als bovengrens de nominale waarde. Dit om te voorkomen dat de schuldeiser, in geval van een verliespositie van de schuldenaar, de vordering na de ontvoeging zou kunnen afwaarderen. In de literatuur wordt wel gesuggereerd de schuld in dat geval op hetzelfde bedrag te waarderen. De leden van de fractie van de PvdA vragen een reactie op deze suggestie.

Mijn reactie is, dat dit zou betekenen dat de schuldenaar op basis van goed koopmansgebruik direct na verbreking een verlies zou kunnen nemen door de schuld weer in aanmerking te nemen voor de nominale waarde. In feite zou daarmee worden toegestaan dat een waardedaling van de vordering die tijdens de fiscale eenheid is ontstaan, en die door het

bestaan van de fiscale eenheid de winst niet kan beïnvloeden, na verbreking alsnog ten laste van de winst (van de debiteur) zou kunnen worden gebracht, zonder dat daartegenover een corresponderende winstneming hoeft te staan. Dit effect acht ik ongewenst. Het ligt in mijn voornemen in de AMvB op een andere wijze tegemoet te komen aan de kritiek uit de literatuur. Daarbij zal enerzijds worden bepaald dat de schuldeiser (overeenkomstig standaardvoorwaarde 13) de vordering op bedrijfswaarde en de schuldenaar de schuld op het nominale bedrag dient te waarderen. Anderzijds zal een tegenbewijsregeling in het leven worden geroepen, die inhoudt dat de eventuele waardeangroei van de vordering van de bedrijfswaarde tot de nominale waarde, bij de schuldeiser niet tot winst leidt, voor zover de eerdere waardedaling van de vordering tijdens de fiscale eenheid heeft plaatsgevonden en ter zake van deze waardedaling niets ten laste van de winst is gekomen. Dit betekent dat bij de debiteur geen aftrekpost ontstaat, en bij de crediteur geen winst hoeft te worden genomen.

De leden van de D66-fractie vernemen graag of bij een interne overdracht winst moet worden gerealiseerd indien de dochter wordt ontvoegd. Dit in verband met het feit dat als gevolg van de zelfstandigheid van de dochtermaatschappij, deze winst wel wordt gerealiseerd, hoewel deze binnen de fiscale eenheid niet tot uitdrukking komt.

Dit is niet zonder meer het geval. Bij verbreking van de fiscale eenheid kan een afrekening alleen aan de orde komen als het voorgestelde artikel 15ai van toepassing is. Omdat wordt voorgesteld de consolidatiebenadering te verlaten, zal een afrekening over verschuivingen van vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid, niet rechtstreeks uit artikel 15 voortvloeien.

De leden van de D66-fractie vragen of bij een interne overdracht winst moet worden gerealiseerd indien de dochter wordt ontvoegd en of bij verbreking na 10 jaar nog belastingheffing kan plaatsvinden. Indien een fiscale eenheid wordt verbroken en er binnen de fiscale eenheid vermogensbestanddelen zijn verschoven kan belastingheffing aan de orde zijn wanneer artikel 15ai van toepassing is. Op grond van de nota van wijziging zal, indien na het tijdstip van overdracht 6 jaar zijn verstreken geen belastingheffing meer plaats vinden ter zake van die overdracht.

De leden van de fractie van D66 vragen een reactie op het verzoek van VNO-NCW om in de wetgeving op te nemen dat de fiscale eenheid ten aanzien van de dochtermaatschappij geacht wordt niet tot stand te zijn gekomen bij verbreking op verzoek van de moeder en dochter. Ik ga er van uit dat met dit verzoek wordt gerefereerd aan de werking van het voorgestelde artikel 15, zevende lid, waarin wordt geregeld dat wanneer een fiscale eenheid binnen één en hetzelfde jaar wordt gevormd en weer wordt verbroken, deze eenheid in een aantal gevallen geacht wordt in het geheel niet tot stand te zijn gekomen. Deze regeling vindt toepassing als de fiscale eenheid eindigt doordat niet langer aan de eisen is voldaan, indien de belastingplichtige de plaats van werkelijke leiding verplaatst naar Nederland en indien de belastingplichtige de plaats van werkelijke leiding verplaatst naar het buitenland met achterlating van een vaste inrichting in Nederland. De regeling is welbewust niet van toepassing indien sprake is van verbreking van de fiscale eenheid op verzoek van belastingplichtigen. Hiermee wordt voorkomen dat een belastingplichtige reeds binnen een jaar op de gemaakte keuze voor het fiscale eenheidsregime terug kan komen als het gekozen regime bij nader inzien in dat jaar toch niet voordelig blijkt te zijn.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een reactie op de aandachtspunten 18 c tot en met j die door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in zijn brief van 23 maart 2000 aan de orde zijn gesteld met betrekking tot het voegen en ontvoegen.

In punt c wordt gewezen op de situatie waarbij op het voegingstijdstip de statutaire boekjaren van de te voegen maatschappijen niet gelijk lopen, maar de statutaire aanpassing nog wel kan plaatsvinden voordat het «eerste» boekjaar van de fiscale eenheid afloopt zodat in essentie aan de voorwaarde van artikel 15, derde lid, onderdeel a, zou zijn voldaan. De vraag is of alsdan voldaan is aan de in genoemd artikel gestelde eis. Deze eis is in het verleden soepel toegepast omdat de fiscale eenheid slechts op één moment kon aanvangen. Nu de fiscale eenheid op ieder moment aan kan vangen is dit niet langer noodzakelijk en kan de in artikel 15 derde lid, onderdeel a, gestelde eis onverkort worden toegepast. Op het beoogde voegingsmoment dienen de boekjaren van de te voegen maatschappijen gelijk te lopen. Het is de verantwoordelijkheid van de betrokken partijen om er zorg voor te dragen dat op het gewenste voegingstijdstip aan de gestelde vereisten wordt voldaan.

Met betrekking tot het probleem, opgenomen in punt d, dat verbreking op gezamenlijk verzoek slechts plaats kan vinden vanaf een moment dat ligt in het boekjaar volgend op het boekjaar waarin het verzoek is gedaan, heb ik in het voorgaande reeds een wijziging aangekondigd.

In punt e wordt aandacht gevraagd voor de situatie waarin een vaste inrichting van een buitenlandse dochtermaatschappij vanaf 1 januari onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid met een Nederlandse moedermaatschappij. Wanneer in de loop van hetzelfde jaar de feitelijke leiding van de dochtermaatschappij wordt verplaatst naar Nederland zou de fiscale eenheid op grond van artikel 15, zevende lid, geacht moeten worden niet tot stand te zijn gekomen.

Om te voorkomen dat in deze situaties een probleem ontstaat, zal in de AMvB worden voorzien in de mogelijkheid van een aansluitende fiscale eenheid.

In punt f wordt gevraagd in hoeverre de inspecteur in een latere fase het standpunt in kan nemen dat geen sprake kan zijn geweest van een fiscale eenheid en wordt duidelijkheid gevraagd omtrent de diepgang van de toetsing door de inspecteur op het moment van het verzoek. Ten aanzien van verbreking van de fiscale eenheid op verzoek wordt gevraagd om aan te geven of de inspecteur toetst of sprake is van zogenaamde onbedoelde fiscale voordelen of dat een verzoek altijd zal worden ingewilligd. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat de betrokken maatschappijen bij het verzoek tot voeging informatie dienen te overleggen op basis waarvan de inspecteur kan toetsen of aan de gestelde vereisten is voldaan. Wanneer aan de wettelijke vereisten wordt voldaan, kan toepassing van het fiscale eenheidsregime niet geweigerd worden. Indien wordt verzocht om ontvoeging van een dochtermaatschappij zal de inspecteur dit verzoek steeds honoreren.

In de punten g tot en met i wordt gevraagd naar de werking van het voorgestelde artikel 15 a g dat betrekking heeft op het meegeven van verliezen aan een maatschappij na verbreking van de fiscale eenheid. Op dit onderwerp wordt in paragraaf 6.2 van deze nota ingegaan.

## **5. Grensoverschrijdende aspecten**

De leden van de fracties van VVD, CDA en D66 vragen naar een reactie op een aantal door de Orde naar voren gebrachte internationale aspecten van de wetwijziging (punt 14.a t/m m NOB). De gevraagde reactie is zoveel

mogelijk verwerkt in de hierna volgende antwoorden op vragen van de leden van de verschillende fracties. Voor zover dat niet mogelijk was, wordt een afzonderlijke reactie gegeven.

### *5.1. Vreemdrechtelijke lichamen*

Door de leden van de fracties van de PvdA en de VVD zijn vragen gesteld over bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden voor de zogenaamde Project-BV.

Op deze vragen kan ik het volgende antwoorden. Een aantal jaren geleden is in het kader van de Werkgroep Fiscale Infrastructuur van de zijde van het bedrijfsleven aangedrongen op een regeling voor de specifieke situatie waarin het hoofdhuis in het land van de buitenlandse vestiging liefst gebruik zou maken van de vorm van een dochtermaatschappij, maar daartoe de mogelijkheid niet heeft vanwege de wetgeving in het andere land. Inmiddels is gebleken dat deze wens niet meer leeft. In verband daarmee is in de nota van wijziging de mogelijkheid van een Project-BV vervallen.

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 16 maart 1994 nr. 27 764, BNB 1994/191 is in het wetsvoorstel opgenomen dat ook lichamen die feitelijk in Nederland zijn gevestigd, maar zijn opgericht naar het recht van een andere staat en een beroep kunnen doen op een bepaling die discriminatie naar nationaliteit verbiedt, deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid indien deze lichamen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met een Nederlandse NV of BV. De essentie van deze uitbreiding ligt in het feit dat het vreemdrechtelijke lichaam op grond van een non-discriminatiebepaling naar nationaliteit de toepassing van artikel 15 kan claimen. Dit is alleen het geval bij lichamen die zijn opgericht naar het recht van Nederlandse Antillen of Aruba, een EU-lidstaat of een verdragsland in relatie waarmee een verdragsbepaling die discriminatie naar nationaliteit verbiedt, van toepassing is. Een ruimere toepassing van de gelijkheidsregel – zo kan ik de leden van de CDA-fractie antwoorden – is niet nodig en ligt ook niet voor de hand omdat bij het ontbreken van een belastingverdrag wederkerigheid niet is gewaarborgd.

De leden van de VVD-fractie en de CDA-fractie vragen een reactie op de stelling van prof. Feteris in zijn brief van 12 januari 2000, dat de buitenlandse rechtsvormen volgens paragraaf 5.1 van de memorie van toelichting moeten voldoen aan de bepalingen van de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen maar dat deze eis niet in de wettekst is opgenomen. De leden van de fracties van GPV en RPF vragen om verduidelijking van eisen die in de genoemde wet voorkomen. Ook de Orde vraagt hiervoor (in punt 14b van zijn commentaar) aandacht. In reactie hierop kan ik aangeven dat de verwijzing naar de genoemde wet inderdaad niet is opgenomen in de wettekst, aangezien het voldoen aan de in die wet genoemde voorwaarden geen fiscale aangelegenheid betreft. Echter, aangezien in het wetsvoorstel wordt vereist dat de werkelijke leiding van de vreemdrechtelijke lichamen in Nederland moet zijn gelegen, zal op grond van het vennootschapsrecht dienen te worden voldaan aan de bepalingen van de genoemde wet.

De leden van de VVD-fractie vragen of uiteen kan worden gezet wanneer, voor de toepassing van het fiscale eenheidsregime, sprake is van vergelijkbaarheid van buitenlandse rechtsvormen.

Hierop kan ik antwoorden dat de criteria aan de hand waarvan zal worden beoordeeld of vreemdrechtelijke lichamen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met de relevante Nederlandse lichamen, zullen worden opgenomen in een algemene maatregel van bestuur. In deze AMvB zal op dit

punt nauw worden aangesloten bij de resolutie van 10 augustus 1994, nr. DB 94/1842M.

In punt 14.c) van het commentaar van de Orde wordt gevraagd of de lijst van buitenlandse rechtsvormen, opgenomen in bijlage X van de publicatie van 13 april 1999, nr. DB99/437, die kwalificeren voor de fiscale eenheid, kan worden bijgewerkt.

In dit kader kan ik voorop stellen dat de genoemde lijst geen limitatief karakter heeft. Per situatie zal de buitenlandse rechtsvorm beoordeeld moeten worden. Het besluit wordt periodiek, op grond van ervaringen in de praktijk bijgewerkt, zoals recentelijk is gebeurd bij besluit van 15 december 2000, nr. CPP2000/2182M. Vooralsnog lijken de regels van beoordeling voor de kwalificatie van buitenlandse lichamen een voldoende houvast te geven voor de praktijksituaties.

De leden van de VVD-fractie vragen naar een reactie op de stelling van prof. Feteris, verwoord in zijn brief van 14 januari 2000, dat verliesimport wel mogelijk is en blijft wanneer een vennootschap met werkelijke leiding in Nederland een verlieslijdende vaste inrichting in het buitenland heeft. In het wetsvoorstel is het niet mogelijk een fiscale eenheid te vormen met een naar Nederlands recht opgericht lichaam waarvan de werkelijke leiding en feitelijke werkzaamheden in het buitenland zijn gelegen. In de memorie van toelichting is als argument daarvoor aangegeven dat anders verliesimport mogelijk zou worden. Naar mijn mening gaat de door prof. Feteris gestelde vergelijking voorbij aan een essentieel verschil tussen een fiscale eenheid met een vreemdrechtelijk lichaam en een Nederlands hoofdhuis met een vaste inrichting. Dit houdt in dat Nederland in beginsel het heffingsrecht over het wereldinkomen van het Nederlandse hoofdhuis heeft (inclusief de winst van de buitenlandse vaste inrichting), maar niet het heffingsrecht over een dochtermaatschappij waarvan de feitelijke leiding niet in Nederland is gelegen.

De leden van de CDA-fractie vragen een reactie op de punten 7 tot en met 10 uit het commentaar van de Orde, waarin wordt ingegaan op de vestigingsplaats en de fiscale eenheid.

De gevraagde reactie is zoveel mogelijk verwerkt in de hierna volgende antwoorden op vragen van de leden van de verschillende fracties. Voor zover dat niet mogelijk was, wordt een afzonderlijke reactie gegeven.

De leden van de CDA-fractie vragen of ik iets voel voor de suggestie in punt 7 van het commentaar van de Orde de huidige vestigingsplaatsen in de fiscale eenheid te handhaven. Daarbij wijzen zij op de neutraliteit ten opzichte van vaste inrichtingen.

In reactie op deze suggestie wil ik erop wijzen dat het bij het huidige fiscale eenheidsregime mogelijk is gebleken een fiscale eenheid aan te gaan met een naar Nederlands recht opgericht lichaam waarvan de feitelijke leiding en de feitelijke werkzaamheden in het buitenland plaatsvinden (arrest van 13 november 1996, BNB 1998/47). Dit ligt echter niet in lijn met de verdeling van fiscale jurisdictie tussen de betrokken landen en kan tevens leiden tot verliesimport. Deze gevolgen acht ik ongewenst. De vergelijking van enerzijds een fiscale eenheid met een dual resident lichaam en anderzijds een vaste inrichting van een Nederlands hoofdhuis gaat bovendien mank. Bij de juridische eenheid van een hoofdhuis en haar vaste inrichting in het buitenland heeft Nederland namelijk in beginsel het heffingsrecht over het wereldinkomen van het hoofdhuis inclusief de vaste inrichting. Bij dual resident lichamen is dit heffingsrecht niet in alle gevallen verzekerd.

De leden van de fracties van PvdA en CDA vragen waarom een uitzondering op artikel 2, vierde lid, in de systematiek van het wetsvoorstel nog

nodig is, nu op grond van het voorgestelde artikel 15, derde lid, onderdeel c, een fiscale eenheid al niet mogelijk zal zijn met vennootschappen die op grond van een verdrag of op grond van de BRK fiscaal elders gevestigd zijn. Diezelfde vraag komt voor in punt 8 van het commentaar van de Orde. De leden van de CDA-fractie verwijzen in dit verband ook naar het artikel van D.A. Hofland in het WFR (2000/372) en naar het belastingverdrag met de Verenigde Staten uit 1948 (Stb. 1948, 1464).

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat met de uitsluiting onder artikel 2, vierde lid, wordt bereikt dat voor de toepassing van artikel 15 de lichamen dienen te worden beoordeeld langs de lijnen van artikel 4, eerste lid, van de AWR. Op grond van artikel 15, derde lid, onderdeel c, is geen fiscale eenheid mogelijk met een lichaam dat op grond van een belastingverdrag als ingezetene van het andere verdragsland wordt aangemerkt. Het is echter mogelijk dat onder een belastingverdrag het oprichtingscriterium wordt gebruikt voor het vaststellen van een woonplaats van het desbetreffende lichaam, zoals in het belastingverdrag met de Verenigde Staten uit 1948. Indien op grond van een dergelijke verdragsbepaling een naar Nederlands recht opgerichte BV met feitelijke leiding in het buitenland als inwoner van Nederland wordt aangemerkt, zou zonder de uitsluiting van artikel 2, vierde lid, die BV toch in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen. Met de expliciete uitsluiting van artikel 2, vierde lid, wordt dit voorkomen.

In punt 8 van het commentaar van de Orde wordt gevraagd naar de uitwerking van de uitsluiting in artikel 2, vierde lid, in combinatie met artikel 15, derde lid, onderdeel c, voor dual resident lichamen in niet-verdragslanden.

Ook in deze gevallen is het in het huidige fiscale eenheidsregime, op grond van het arrest van 29 juni 1988, BNB 1988/331, mogelijk gebleken een fiscale eenheid te vormen, hetgeen niet in lijn ligt met de afbakening van de fiscale jurisdictie tussen de desbetreffende landen en verliesimport mogelijk maakt. De combinatie van de expliciete uitsluiting van artikel 2, vierde lid, en het voorgestelde artikel 15, derde lid, onderdeel c, voorkomt dit.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen naar de consequenties van de uitsluiting van de vestigingsplaatsfictie voor gevallen waarin een Nederlandse moedermaatschappij met een «lege» Nederlandse dochtermaatschappij is gevoegd en waarbij de «lege» dochtermaatschappij buitenlandse activiteiten ontplooit door middel van een vaste inrichting of deelname in een transparant samenwerkingsverband.

Indien op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geconstateerd moet worden dat de Nederlandse dochtermaatschappij niet feitelijk in Nederland is gevestigd, is daarmee tevens de deelname aan een fiscale eenheid uitgesloten voor deze «lege» BV. Dit is in lijn met het inperken van het in aanmerking nemen van buitenlandse activiteiten voor de toepassing van de fiscale eenheid in Nederland.

In punt 9 van het commentaar van de Orde wordt de vraag gesteld of de inperking van artikel 2, vierde lid, en de aanscherping van de vestigingseis in artikel 15, derde lid, onderdeel c, niet overbodig zijn gelet op de voorgestelde consolidatietechniek en instandhouding van de subjectieve belastingplicht van de gevoegde dochtermaatschappijen.

Zoals hiervoor reeds is aangegeven, is in de bijgevoegde nota van wijziging het uitgangspunt van consolidatie verlaten.

In punt 10 van het commentaar van de Orde wordt de vraag gesteld of de Nederlandse fiscus, door de uitsluiting van artikel 2, vierde lid, voor de toepassing van het fiscale eenheidsregime, de feitelijke leiding van een Nederlandse tussenhouderster in een buitenlandse multinational met een



sterke buitenlandse concernleiding ter discussie kan stellen en om die reden een fiscale eenheid met de Nederlandse werkmaatschappijen kan weigeren.

Gelet op het feit dat voor de toepassing van het fiscale eenheidsregime artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing wordt op de tussenhoudster, zal de vestigingsplaats van de tussenhoudster op basis van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld.

De leden van de PvdA-fractie vragen of bij de besluitvorming inzake vreemdrechtelijke lichamen de gevolgen voor lichamen uit een land met de leer van de werkelijke zetel zijn betrokken.

In de praktijk blijken er geen problemen te ontstaan voor buitenlandse rechtspersonen met een werkelijke zetel in Nederland die worden opgenomen in een fiscale eenheid. In bijlage X van het eerder genoemde besluit van 15 december 2000 nr. CPP2000/2182M is bijvoorbeeld de naar Duits recht opgerichte «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» opgenomen als buitenlandse rechtsvorm die wat rechtsvorm betreft kwalificeert voor de fiscale eenheid.

### *5.2. Fiscale eenheid met een vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtige*

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen een overzicht van de verdragen waarin non-discriminatiebepalingen zijn opgenomen op grond waarvan het voegen van vaste inrichtingen en kwalificerende buitenlandse entiteiten mogelijk gemaakt dient te worden en welke van die landen juridische entiteiten kennen die vergelijkbaar zijn met onze NV of BV.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat vrijwel alle door Nederland gesloten belastingverdragen non-discriminatiebepalingen kennen op grond waarvan vreemdrechtelijke lichamen die naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met de Nederlandse NV of BV in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen. Deze non-discriminatiebepalingen zijn geformuleerd conform artikel 24, eerste lid, van het OESO-modelverdrag. De mogelijkheid om in Nederland gelegen vaste inrichtingen als moeder- of dochtermaatschappij deel te laten uitmaken van een fiscale eenheid ligt in het verlengde van de voorgestelde verruiming met betrekking tot vreemdrechtelijke lichamen. De meeste verdragspartners kennen juridische entiteiten die vergelijkbaar zijn met onze NV of BV.

In de punten 14.d) en 14.e) van het commentaar van de Orde wordt betoogd dat met betrekking tot de mogelijkheid een Nederlandse vaste inrichting deel te laten uitmaken van een fiscale eenheid, het vereiste dat het vreemdrechtelijke hoofdhuis ook feitelijk in de staat van oprichting moet zijn gevestigd, enige relativering behoeft. De Orde verwijst hierbij naar artikel 25, eerste lid van het Nederlands standaardverdrag.

Op de vraag van de Orde kan ik aangeven dat het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gelegen vaste inrichting mogelijk zal zijn indien het achterliggende lichaam zelf, afgezien van de vestigingsplaats, van de desbetreffende fiscale eenheid deel zou kunnen uitmaken. Dit betekent dat het naar aard en inrichting vergelijkbaar dient te zijn met een NV of een BV en bovendien feitelijk moet zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen, Aruba of een staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten waarin een bepaling is opgenomen die discriminatie van vaste inrichtingen verbiedt.

In punt 14.f) van het commentaar van de Orde wordt verzocht toe te lichten of in het kader van de fiscale eenheid een buiten Nederland geves-

tigde belastingplichtige zijn gehele onderneming met behulp van een vaste inrichting in Nederland moet drijven of dat dit ook een deel van een onderneming kan zijn, indien dit deel als een vaste inrichting kwalificeert. In reactie hierop kan ik bevestigen dat ook een deel van een onderneming, indien dit deel als een vaste inrichting kwalificeert, voldoende kan zijn. Alleen de vermogensbestanddelen en resultaten die kunnen worden toegerekend aan de in Nederland gelegen vaste inrichting kunnen in de fiscale eenheid worden opgenomen.

De leden van de fracties van PvdA en D66 vragen of een buiten Nederland gevestigde belastingplichtige die zijn onderneming mede drijft door middel van een vaste vertegenwoordiger in Nederland, eveneens deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Deze vraag komt ook voor in punt 14.g) van het commentaar van de Orde.

Mijn reactie hierop is dat deze situatie moeilijk denkbaar lijkt. Ik acht een regeling op dit punt (vooral nog) dan ook niet noodzakelijk.

De leden van de fracties van PvdA en D66 vragen zich af of het begrip «vaste inrichting» moet worden opgevat naar Nederlands nationaal recht of naar het recht van het toepasselijke belastingverdrag. Dit wordt ook aangevoerd in punt 14.h) van het commentaar van de Orde.

In het kader van de fiscale eenheid zal zowel het Nederlandse nationale recht als het recht van het toepasselijke belastingverdrag van belang zijn. In eerste instantie is voor de toepassing van het fiscale eenheidsregime het Nederlandse begrip van belang. In aanvulling daarop bepaalt het voorgestelde artikel 15, vierde lid, dat een vaste inrichting alleen in een fiscale eenheid kan worden opgenomen voorzover het heffingsrecht over de resultaten die aan de vaste inrichting zijn toe te rekenen, zowel naar Nederlands recht, als op grond van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK), dan wel het toepasselijke verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, aan Nederland toekomt.

De leden van de fracties van PvdA en CDA vragen zich af waarom niet tevens is geregeld dat twee feitelijk in Nederland gevestigde dochtermaatschappijen van een buitenlandse moedermaatschappij die niet over een Nederlandse vaste inrichting beschikt, een fiscale eenheid kunnen vormen. Dit is – aldus deze leden – wel mogelijk op grond van artikel 24, vijfde lid, OESO-modelverdrag en artikel 43 van het EG-verdrag. Dit wordt eveneens aangevoerd in punt 14.i) van het commentaar van de Orde. Een fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen past niet binnen het fiscale eenheidsregime. Bij een fiscale eenheid vindt namelijk altijd – net als in de commerciële jaarrekening – verticale consolidatie plaats. De gedachte hierachter is dat resultaten van een dochtermaatschappij wel de moedermaatschappij, maar niet de zustermaatschappij aangaan. De reikwijdte van artikel 24, vijfde lid, OESO-modelverdrag en artikel 43 EG-Verdrag wordt naar mijn mening niet zo geïnterpreteerd dat aan Nederlandse zustermaatschappijen van een buitenlandse moedermaatschappij de mogelijkheid gegeven moet worden een fiscale eenheid te vormen indien de buitenlandse moedermaatschappij niet over een Nederlandse vaste inrichting beschikt waaraan de aandelen van de twee Nederlandse dochtermaatschappijen moeten worden toegerekend.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD plaatsen enkele kanttekeningen bij de zekerheidsstelling voor een vaste inrichting in Nederland van een in een ander land gevestigd lichaam, dat op grond van het wetsvoorstel deel zal kunnen uitmaken van een fiscale eenheid.

In een reactie hierop kan ik aangeven dat zoals ook in paragraaf 5.2 van de memorie van toelichting is aangegeven de in het buitenland gevestigde moeder- of dochtermaatschappij zal dienen in te staan voor de belasting-schulden van de fiscale eenheid, net zoals dat bij strikt «binnenlandse»

fiscale eenheden het geval is. Echter, na ampele overweging, ben ik van mening dat vooralsnog geen bepalingen behoeven te worden gesteld inzake benodigde zekerheden. Indien in de praktijk problemen zullen blijken zal ik nader beoordelen of het stellen van zekerheden noodzakelijk is.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat de praktische bezwaren zijn voor het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gelegen vaste inrichting bij de «opgaan in» benadering, waaraan wordt gerefereerd in de memorie van toelichting.

Dit kan als volgt worden toegelicht. Indien een niet in Nederland gevestigde maatschappij met een vaste inrichting in Nederland als moedermaatschappij deel zou uitmaken van een fiscale eenheid, zouden de dochtermaatschappijen geacht worden te zijn «opgegaan» in deze buitenlandse moeder. Als zij daarbij hun subjectieve belastingplicht zouden verliezen, zou er twijfel over kunnen bestaan of Nederland nog wel het heffingsrecht zou hebben over de inkomsten van de dochtermaatschappijen, voor zover er van die moedermaatschappij niet mag worden geheven op grond van artikel 17 (bijvoorbeeld over passieve inkomsten). Dit is uiteraard niet de bedoeling. De knelpunten liggen met name op het gebied van mogelijk claimverlies bij transacties tussen enerzijds dochtermaatschappijen en vaste inrichting en anderzijds transacties tussen de vaste inrichting en haar in het buitenland gevestigde hoofdhuis. Daarnaast kunnen problemen ontstaan op het punt van de (beperkte) buitenlandse belastingplicht voor in Nederland gelegen vaste inrichtingen. Tevens kan de onbeperkte binnenlandse belastingplicht voor de moedermaatschappij ertoe leiden dat de werkzaamheden en het vermogen van de in het buitenland gelegen dochtermaatschappij met een in Nederland gelegen vaste inrichting in hun totaliteit in de Nederlandse grondslag vallen.

Om deze problemen te kunnen ondervangen is in de nota van wijziging de bevoegdheid opgenomen voor de belastingplichtigen die, op grond van het vierde lid van artikel 15 deel uitmaken van een fiscale eenheid, bij algemene maatregel van bestuur nader te bepalen voor welk deel de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. In die algemene maatregel van bestuur zullen ook nadere voorwaarden worden gesteld voor deze specifieke situaties. Hierbij dient men vooral te denken aan voorwaarden die zien op mogelijk claimverlies en regels inzake de voorkoming van dubbele belasting. Dit is noodzakelijk om in internationale context geen kwalificatieproblematiek te veroorzaken en in het verlengde daarvan mogelijk claimverlies te creëren

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen of een fiscale eenheid mogelijk is voor een in Nederland gelegen vaste inrichting van een Belgische kleindochter van een Belgische dochter van een Nederlandse moedermaatschappij.

Het antwoord op deze vraag luidt ontkennend. De in het voorgestelde artikel 15 opgenomen vereisten voor deelname aan een fiscale eenheid, in combinatie met de genoemde non-discriminatiebepalingen, laten in de geschetste situatie deelname aan een fiscale eenheid met de in Nederland gelegen vaste inrichting van de Belgische kleindochter niet toe. Immers, de fiscale eenheid staat al niet open voor de Nederlandse moedermaatschappij en de Belgische dochtermaatschappij. Bij een nog verder verwijderd verband is dan zeker geen beroep op een non-discriminatiebepaling mogelijk.

Tevens vragen deze leden waarom een Nederlandse kleindochter van een Belgische dochter van een Nederlandse moedermaatschappij niet kan deelnemen aan een fiscale eenheid terwijl dat wel zou kunnen als de

Belgische dochtermaatschappij een vaste inrichting in Nederland zou hebben.

Gegeven de geschetste situatie, waarbij de Nederlandse moedermaatschappij de juridische en economische eigendom heeft van ten minste 95% van de aandelen in de Belgische dochtermaatschappij kan worden gesteld dat op grond van het directe belang van de moedermaatschappij in de in Nederland gelegen vaste inrichting het in de lijn van het fiscale eenheidsregime ligt een fiscale eenheid toe te staan voor deze in Nederland gelegen vaste inrichting. Indien echter de Belgische dochtermaatschappij haar activiteiten in Nederland laat plaatsvinden in een Nederlandse kleindochter is niet langer sprake van een direct economisch en juridisch belang voor de vorming van een fiscale eenheid.

Tevens vragen deze leden waarom, gegeven de mogelijkheid van voorbeeld c op bladzijde 15 van de memorie van toelichting, niet tevens een fiscale eenheid mogelijk is als die twee vaste inrichtingen vervangen worden door twee BV's.

Ook hiervoor geldt dat, gegeven het ontbreken van een direct economisch en juridisch belang, er geen reden bestaat een fiscale eenheid toe te staan. Eventueel verder liggende verbanden komen dan eveneens niet in aanmerking voor het fiscale eenheidsregime. Dit is overigens niet anders dan het fiscale eenheidsregime in zuivere binnenlandse situaties.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen om bij het voorbeeld c op bladzijde 15 van de memorie van toelichting aan te geven welke verdragen van toepassing zijn als M gevestigd is in Canada en D gevestigd is in Denemarken en als D winst, die deels afkomstig is van de Nederlandse vaste inrichting, uitkeert aan M.

Bij beantwoording van deze vraag spelen twee elementen een rol. In de eerste plaats de dividenduitkering van D aan M. Vanuit Nederlandse optiek heeft deze uitkering geen gevolgen voor de dividendbelasting. Aldus is van Nederlandse verdragtoepassing met één van de andere staten geen sprake. Dit laat onverlet de relatie tussen Canada en Denemarken, afhankelijk van de aldaar geldende nationale wetgeving en het bepaalde in het belastingverdrag tussen Canada en Denemarken. In de tweede plaats dient het vraagstuk van de winsttoerekening te worden beoordeeld. In dat geval zal moeten worden beoordeeld of de winst waaruit het dividend is opgebouwd is behaald door D in Denemarken of haar vaste inrichting in Nederland. Voor deze winsttoerekening zal het belastingverdrag tussen Nederland en Denemarken van belang zijn. Voorts zal dezelfde vraag dienen te worden gesteld voor M in Canada en haar vaste inrichting in Nederland met toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland en Canada.

In punt 14.j) van het commentaar van de Orde wordt aangevoerd dat het ongewenst is dat in het wetsvoorstel bij verplaatsing van de feitelijke leiding naar Nederland van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij, de fiscale eenheid wordt verbroken met als gevolg een mogelijke toepassing van artikel 15ai Vpb (voormalig 16e standaardvoorwaarde).

In antwoord hierop kan ik vermelden dat een buiten Nederland gevestigde belastingplichtige slechts voor dat gedeelte van zijn onderneming dat met behulp van een vaste inrichting in Nederland wordt gedreven, kwalificeert voor toepassing van artikel 15, vierde lid Vpb. Alleen de vermogensbestanddelen en resultaten die kunnen worden toegerekend aan de in Nederland gelegen vaste inrichting, kunnen in de fiscale eenheid worden opgenomen. Aldus is het mogelijk dat een ander deel van de onderneming van het buitenlandse lichaam niet in Nederland wordt gedreven. Indien nu de feitelijke leiding van het buitenlandse lichaam naar Nederland wordt verplaatst, kan in beginsel het gehele vermogen van het

lichaam tot de fiscale eenheid gaan behoren en niet slechts het deel van het vermogen dat tot de vaste inrichting in Nederland was toe te rekenen. Bij deze overgang moet een fiscale beoordeling van vermogensbestanddelen kunnen plaatsvinden. Zoals in paragraaf 4.3 van de memorie van toelichting reeds is aangegeven zullen in de algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld met betrekking tot de verbreking van de fiscale eenheid en de mogelijke voortzetting bij beëindiging in gevallen van zetelverplaatsing.

## **6. Verrekening van verliezen**

Door de leden van de fracties van de PvdA, het CDA, Groen Links en GPV en RPF zijn verschillende vragen gesteld over de verrekening van verliezen. Bij de beantwoording van deze vragen zal op verzoek van de leden van de VVD tevens aandacht worden besteed aan het commentaar van de Orde en Stibbe Simont Monahan Duhot met betrekking tot de verliesverrekening. Ook zal worden gereageerd op het commentaar op dit onderwerp van PriceWaterhouseCoopers en het artikel van Bavinck in het Weekblad voor Fiscaal recht 2000/6370 «Enkele regelingen bij voeging en ontvoeging», waarnaar de leden van de fractie van het CDA verwijzen.

### *6.1. Verrekening van verliezen tijdens de fiscale eenheidsperiode*

Op grond van het voorgestelde artikel 15af kunnen voorvoegingsverliezen van een maatschappij binnen fiscale eenheid alleen worden verrekend met de winst van diezelfde maatschappij. Voor die verrekening is winstsplitsing nodig. De leden van de fracties van de PvdA, het CDA, Groen Links en GPV en RPF vragen waarom de winstsplitsing niet kan worden beperkt tot acht jaar. Het feit dat voorvoegingsverliezen in de praktijk toch meestal binnen die termijn worden verrekend, is naar hun mening een argument dat pleit vóór het opnemen van zo'n termijn. De leden van de fracties van GPV en RPF bepleiten het opnemen van een achtjaartermijn ter verlichting van de administratieve lasten. De leden van de CDA-fractie vragen in dit verband nog naar een reactie op de gedachte van Bavinck<sup>1</sup> om voorvoegingsverliezen die na acht jaar niet zijn verrekend, in vier gelijke termijnen met de winst van de fiscale eenheid te verrekenen. In het wetsvoorstel is geen termijn opgenomen ten einde te voorkomen dat een belastingplichtige een fiscale eenheid aangaat met een maatschappij die onvoldoende winstpotentie heeft om haar eigen verliezen te verrekenen, met als doel om na afloop van de termijn zelf die verliezen te kunnen benutten. In normale gevallen zijn verliezen binnen de genoemde termijn van acht jaar verrekend, en zal het ontbreken van een termijn dus niet of nauwelijks tot extra administratieve lasten leiden.

De leden van de CDA-fractie vragen of er in navolging van de huidige regeling met betrekking tot dochtermaatschappijen die bij oprichting zijn gevoegd in een fiscale eenheid, geen beperkingen zullen gelden voor verliescompensatie over het voegingstijdstip heen. Hierop kan ik antwoorden dat er in dit geval inderdaad geen beperkingen gelden voor verliescompensatie over het voegingstijdstip heen, tenzij de moedermaatschappij op dat tijdstip reeds een fiscale eenheid vormt met één of meer andere dochtermaatschappijen.

Door de leden van de fracties van het CDA, de VVD en GPV en RPF worden verschillende opmerkingen geplaatst over het feit dat de inspecteur verliezen van de fiscale eenheid aan een ontvoegde dochter kan toerekenen. Deze leden maken zich zorgen over de onzekerheid over de vraag aan wie de verliezen toekomen, die hierdoor zou kunnen ontstaan. In samenhang met het verlaten van de consolidatiebenadering is het wetsvoorstel ook op dit punt aangepast. Bij de nieuwe aanpak gaan

<sup>1</sup> Weekblad voor fiscaal recht 2000/6370, p. 71.

verliezen van de fiscale eenheid na de ontvoeging van een dochter alleen met de dochter mee als de belastingplichtige daarom verzoekt. De inspecteur heeft dus niet meer de mogelijkheid om op eigen initiatief verliezen aan een ontvoegde dochter toe te rekenen. Dit voorkomt onzekerheid over de vraag wie deze verliezen mag verrekenen.

Als gevolg van deze wijziging hebben de vragen van de leden van de fractie van de PvdA en D66 en het commentaar van PriceWaterhouseCoopers en de Orde over artikel 15ag, zesde lid, hun belang verloren. Op grond van dat lid kon de belastingplichtige een beschikking vragen om te weten te komen of de inspecteur van plan was verliezen aan de dochter mee te geven. Ook de vraag van de leden van de VVD-fractie naar de maatstaven op basis waarvan de inspecteur zijn bevoegdheid tot het toerekenen van verliezen zal uitoefenen, heeft door de wijziging zijn belang verloren.

## *6.2. Verrekening van verliezen na de fiscale eenheidsperiode*

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen aandacht voor de gevolgen van boekenonderzoeken over jaren vóór de verkoop van een dochter, die leiden tot correcties. Zij vragen of het de bedoeling is dat die correcties voor rekening zijn van de verkoper als er verliezen zijn meegegaan met de dochter.

Zoals hiervoor is aangegeven zullen ingevolge de nota van wijziging verliezen alleen aan de dochter worden meegegeven als daarom door de moeder en dochter wordt verzocht. Het is mogelijk dat zo'n op verzoek aan een dochter meegegeven verlies door een boekenonderzoek wordt gecorrigeerd. In zo'n situatie kan de verkoopprijs onjuist zijn vastgesteld. Deze situatie is vergelijkbaar met de situatie dat aandelen in een zelfstandig belastingplichtige vennootschap worden verkocht. Ook dan kunnen er nadien correcties over verstreken jaren plaatsvinden. In de praktijk leveren deze situaties echter geen problemen op, omdat meestal naverrekeningsclausules in de verkoopovereenkomst worden opgenomen. In de overeenkomst wordt dan bepaald dat latere correcties van de verrekenbare verliezen van de dochter tot een wijziging van de verkoopprijs leiden.

De Orde bepleit in zijn commentaar verliezen van de fiscale eenheid altijd mee te geven aan de dochter voor zover die verliezen aan de dochter zijn toe te rekenen.

Een dergelijke bepaling zou tot een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring leiden. Na de ontvoeging van een dochtermaatschappij zou dan immers altijd een splitsing van de resultaten van de fiscale eenheid moeten plaatsvinden. Daarom is ervoor gekozen om verliezen alleen mee te geven als de moeder en dochter daarom verzoeken.

In de memorie van toelichting is opgemerkt dat de commerciële jaarstukken als uitgangspunt kunnen worden gebruikt bij de berekening van het aan de dochter mee te geven verlies. Door de leden van de PvdA-fractie en van de fractie van Groen Links wordt gevraagd om hierover meer duidelijkheid te geven, aangezien het jaarrekeningenrecht op veel punten afwijkt van het fiscale recht.

Met de opmerking in de memorie van toelichting is slechts bedoeld dat de commerciële jaarstukken – net als bij de opstelling van aangiften vennootschapsbelasting van zelfstandig belastingplichtige lichamen – als hulpmiddel kunnen worden gebruikt bij de vaststelling van het aan de dochter mee te geven verlies. Uiteraard dient het commerciële resultaat te worden gecorrigeerd op die punten waar het jaarrekeningenrecht en het fiscale recht van elkaar verschillen. In de praktijk zal daarnaast de enkelvoudige winstberekening zoals omschreven in artikel 15ah, als uitgangs-



punt worden gebruikt. Anders dan in het commentaar van Stibbe, wordt gesuggereerd is deze winstberekening echter niet zonder meer bruikbaar. Zo is het mogelijk dat verliezen al geheel of gedeeltelijk horizontaal of verticaal zijn verrekend.

De leden van de PvdA-fractie en de fractie van Groen Links lezen de voorgestelde artikelen 15af en 15ag zo, dat voorvoegingsverliezen van een moedermaatschappij na beëindiging van de fiscale eenheid kunnen worden verrekend met winsten afkomstig van vermogensbestanddelen die gedurende de fiscale eenheid zijn verkregen van een andere maatschappij.

Om buiten twijfel te stellen dat de voorgestelde regeling dit niet toestaat, is in de bijgevoegde nota van wijziging op dit punt een bepaling opgenomen.

De leden van de VVD-fractie en de fractie van het CDA vragen de voorgestelde regeling aan te passen aan de uitspraak inzake de veertiende standaardvoorwaarde van Hof Amsterdam, 25 mei 1999, V-N 1999/37.5, blz. 3350.

Hierover merk ik op dat deze uitspraak al in de voorgestelde regeling is verwerkt. Artikel 15af, tweede lid, staat namelijk toe dat na ontvoeging verrekening plaatsvindt van voorvoegingsverliezen met winst op vermogensbestanddelen die tijdens het bestaan van de fiscale eenheid zijn verkregen van een andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappij, voor zover deze winst is ontstaan na de verkrijging. Dit blijkt uit de verwijzing naar artikel 15ah, tweede lid, onderdeel b. In de daar geregelde toerekening zijn geen waardewijzigingen begrepen die zijn ontstaan na de overdracht.

Het is de leden van de fracties van PvdA, VVD en D66 niet duidelijk wat er gebeurt met verliezen van een fiscale eenheid die wordt uitgebreid met een nieuwe dochtermaatschappij. De leden van de VVD-fractie achten het redelijk dat deze verliezen niet als voorvoegingsverliezen worden aangemerkt. De leden van de fractie van de PvdA en de D66-fractie vragen of het wenselijk is om het beleid op dit punt in regelgeving vast te leggen. Indien een fiscale eenheid wordt uitgebreid met een dochter, kunnen de verliezen van de oorspronkelijke fiscale eenheid worden verrekend met de winst van de vennootschappen die tot de oorspronkelijke fiscale eenheid behoorden. De verliezen die de dochters binnen de fiscale eenheid hebben geleden, worden dus niet als voorvoegingsverlies van die afzonderlijke dochters aangemerkt. Uiteraard kan het verlies van de oorspronkelijke fiscale eenheid niet worden verrekend met de winst van de nieuw gevoegde dochtermaatschappij. De wettekst is op dit punt verduidelijkt.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen of de verliezen die worden meegegeven aan een dochter die als gevolg van een overname is ontvoegd, onder de werking van artikel 20, vijfde lid, kunnen vallen. Voorts vragen zij wat wordt bedoeld met de opmerking op pagina 19 van de memorie van toelichting dat verliezen die bij de fiscale eenheid of de moedermaatschappij achterblijven, ingevolge artikel 20, vijfde lid, van verrekening uitgesloten kunnen zijn.

Artikel 20, vijfde lid, is per 1 januari 2001 vervangen door artikel 20a. Artikel 20a bepaalt in hoofdlijn dat verliezen van beleggingsvennootschappen niet verrekenbaar zijn. Verliezen van vennootschappen die hun activiteiten met meer dan 70% hebben teruggebracht, zijn slechts verrekenbaar met de winst van voortgezette activiteiten. Zowel indien de verliezen achterblijven bij de fiscale eenheid (bij de moeder), als indien de dochter verliezen meekrijgt, kan artikel 20a van toepassing zijn. Dit kan met een voorbeeld worden toegelicht:

Een fiscale eenheid, bestaande uit een moedermaatschappij en twee dochtermaatschappijen, A en B, heeft openstaande verliezen. De drie maatschappijen zijn niet aan te merken als beleggingsmaatschappij. De aandelen in A worden aan een derde verkocht. Kort daarna vindt bij de moedermaatschappij een belangrijke aandeelhouderswisseling plaats. Indien de activiteiten van de fiscale eenheid op het tijdstip van de verkoop van de aandelen in de moeder – gelet op de eerdere verkoop van de aandelen in A – met meer dan 70% zijn afgenomen, is artikel 20a, vierde lid, onderdeel c, van toepassing. De verliezen van de fiscale eenheid zijn dan slechts verrekenbaar met de winst die wordt behaald met de oorspronkelijke activiteiten. Uiteraard kan door de belastingplichtige worden verzocht om het verlies dat afkomstig is van A, aan die vennootschap mee te geven. Indien bij A geen inkrimping heeft plaatsgevonden, is artikel 20a niet van toepassing op deze meegegeven verliezen. Indien wel een inkrimping van meer dan 70% heeft plaatsgevonden of A haar activiteiten heeft gestaakt, is artikel 20a, vierde lid, onderdeel c, ook op A van toepassing.

## **7. Overdracht van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid**

De leden van de fracties van PvdA, VVD, CDA en D66 vragen of er door het schrappen van het «ten goede komen» criterium geen overkill kan optreden omdat realisatie van stille reserves ook aan de orde kan komen indien een fiscale eenheid wordt verbroken en de tegenwaarde van de stille reserves niet aan een maatschappij van de fiscale eenheid ten goede is gekomen.

Zoals ik hiervoor heb aan gegeven, wordt in de bijgevoegde nota van wijziging de consolidatiebenadering verlaten. Deze wijziging heeft ook gevolgen voor de manier waarop tegen de overdracht van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid moet worden aangekeken. In de nieuwe opzet worden de vermogensbestanddelen van de dochtermaatschappijen geacht deel uit te maken van het vermogen van de moedermaatschappij. Bij die opzet hebben, evenals in het oorspronkelijke wetsvoorstel, transacties tussen de fiscale-eenheidsmaatschappijen geen invloed op het resultaat van de fiscale eenheid. Anders dan in het wetsvoorstel, zal de overdragende maatschappij in zijn enkelvoudige winst in beginsel echter geen boekwinst realiseren.

Deze opzet heeft ook gevolgen bij de ontvoeging. Uitgangspunt zal zijn dat de ontvoegde dochtermaatschappij dezelfde gedragslijn blijft volgen die de fiscale eenheid tot dat tijdstip volgde met betrekking tot de waardering van de activa en passiva welke civielrechtelijk tot het vermogen van de dochtermaatschappij behoorden. Dit betekent dat de activa en passiva op de balans van de dochtermaatschappij moeten worden opgenomen voor dezelfde fiscale boekwaarde als waarvoor zij bij de moedermaatschappij op de balans stonden. Dit geldt ook voor de vermogensbestanddelen die de dochtermaatschappij tijdens het bestaan van de fiscale eenheid van een andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen heeft gekregen. Doordat er bij de overdrager op het moment van overdracht formeel geen boekhoudkundige winst gerealiseerd wordt, zal bij ontvoeging alsnog moeten worden afgerekend indien de sanctie-termijn nog niet is verstreken.

Met betrekking tot het «ten goede komen» wil ik er voorts op wijzen dat bij een overdracht van vermogensbestanddelen buiten fiscale eenheid at arm's length moeten worden gehandeld en moet worden afgerekend over de bij de overdracht behaalde winst. Voorkomen moet worden dat een fiscale eenheid slechts gedurende korte termijn wordt aangegaan, met het doel een onbelaste vermogensoverdracht te doen plaatsvinden waarna de eenheid weer wordt ontvoegd. Het voorgestelde artikel 15ai is er op

gericht dit onbedoelde gebruik te voorkomen. Pas na een bestaansduur van de fiscale eenheid van langer dan 3 jaar of 6 jaar – afhankelijk van hetgeen is overgedragen – wordt niet meer teruggekomen op de overdracht binnen fiscale eenheid. Daarbij doet niet ter zake of binnen de fiscale eenheid ter zake van die overdracht een tegenprestatie wordt bedongen. Ook speelt geen rol of de aandelenband met de desbetreffende dochter blijft bestaan of niet. Daarnaast werkt artikel 15ai als antimisbruikbepaling om te voorkomen dat overdrachtswinst die binnen fiscale eenheid wordt behaald, kan worden omgevormd tot onbelast deelnemingsvoordeel. Dit zou kunnen geschieden door de te vervreemden vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid te verschuiven naar een dochtermaatschappij, en daarna de aandelen in die dochtermaatschappij te vervreemden, onder gebruikmaking van de deelnemingsvrijstelling. Ook in deze situatie heeft de fiscale eenheid een onbelaste overdracht mogelijk gemaakt, en dient direct voorafgaande aan de verbreking op grond van artikel 15ai alsnog te worden afgerekend.

De leden van de fracties van de PvdA, de VVD en D66 vragen of in overweging is genomen om aan te knopen bij de stille reserves ten tijde van de «besmette transactie», verminderd met de afschrijving. Zoals hiervoor reeds is aangegeven, speelt de waarde van het overgedragen vermogensbestanddeel tijdens de overdracht onder het nieuw voorgestelde systeem geen rol meer. De overdracht is fiscaal onzichtbaar. De inspecteur heeft dus geen reden om de waarde van de overgedragen vermogensbestanddelen op het moment van overdracht vast te stellen. Daarom is om doelmatigheidsredenen aangesloten bij het ontvoegingstijdstip. Om echter aan de bezwaren tegemoet te komen, is in de bijgevoegde nota van wijziging een tegenbewijsregeling opgenomen. Deze houdt in dat indien belanghebbende kan aantonen dat de waarde van de vermogensbestanddelen ten tijde van de overdracht lager was dan de waarde op het ontvoegingstijdstip, deze lagere waarde mag worden gehanteerd bij de toepassing van artikel 15ai.

De leden van de PvdA-fractie merken op dat de afrekening ook meerwaarden kan omvatten van vermogensbestanddelen die toebehoren aan maatschappijen die deel blijven uitmaken van de fiscale eenheid, in tegenstelling tot de huidige sanctie in de 16e standaardvoorwaarde fiscale eenheid.

Anders dan deze leden menen, is geen sprake van een wijziging ten opzichte van de huidige situatie. Ook thans kan de sanctie zowel ten aanzien van de overdrager als ten aanzien van de overnemer van toepassing zijn. De achtergrond hiervan is dat de fiscale eenheid op verschillende manieren voor onbelaste overdrachten kan worden gebruikt. Stel dat een vennootschap twee schepen heeft, schip A en Schip B en dat een fiscale eenheid schip A wil verwerven. Er staan dan twee wegen open. In de eerste plaats kan de vennootschap als dochtermaatschappij worden opgenomen in de fiscale eenheid. Schip A kan vervolgens aan een andere maatschappij van de fiscale eenheid worden overgedragen. Daarna wordt de vennootschap weer ontvoegd. In de tweede plaats kan de vennootschap als dochtermaatschappij worden opgenomen in de fiscale eenheid, waarna schip B wordt overgedragen aan een nieuw op te richten maatschappij die met ingang van de oprichting wordt opgenomen in de fiscale eenheid. Vervolgens wordt de nieuw opgerichte vennootschap ontvoegd. De gekochte dochter blijft binnen fiscale eenheid. In het eerste geval betreft de ontvoeging dus de overdrager en in het tweede geval de overnemer. In beide gevallen heeft de fiscale eenheid de onbelaste overdracht mogelijk gemaakt en dient artikel 15ai te worden toegepast. Het doet er dan niet toe of de fiscale eenheid ten aanzien van de overdrager dan wel de overnemer wordt beëindigd.

De leden van de VVD-fractie, de CDA-fractie en de fractie van D66 gaan nader in op de verlenging van de sanctietermijn tot 10 jaar. Zij vragen om een toelichting op het begrip normale afschrijvingstermijn en op de aangebrachte verfijning.

De gedachte achter de differentiatie van de afschrijvingstermijn is dat naarmate de afschrijvingstermijn van een vermogensbestanddeel langer is, het langer zal duren voordat de stille reserve in het desbetreffende vermogensbestanddeel in de winst tot uitdrukking zal zijn gekomen. Om echter aan de gesignaleerde problemen tegemoet te komen, en met name aan het probleem dat de overdracht van de vermogensbestanddelen wellicht onvoldoende zal zijn vastgelegd en de verplichte bewaartermijn is overschreden, is in de bijgevoegde nota van wijziging de verlenging van de sanctietermijn tot 10 jaar ongedaan gemaakt. Dit past ook bij het uitgangspunt dat artikel 15ai bedoeld is te voorkomen dat een fiscale eenheid voor korte tijd wordt aangegaan om onbelaste overdrachten te laten plaatsvinden. In deze opzet acht ik de bestaande eis van 6 jaar voldoende.

Door de leden van de fracties van GPV en RPF wordt gevraagd welke sanctietermijn voor grond geldt.

Gelet op de bovenstaande wijziging valt grond onder de termijn van 6 jaar.

De leden van de fracties van de PvdA en het CDA vragen waarom is gekozen voor kalenderjaren in plaats van boekjaren. Voorts vragen zij wat moet worden verstaan onder kalenderjaren.

De achtergrond van de keuze voor kalenderjaren in plaats van boekjaren is dat daarmee manipulatie wordt voorkomen. Partijen hebben het in bepaalde gevallen in eigen hand om 6 boekjaren, om te zetten in 5 boekjaren en 1 dag. Met de eenduidige term kalenderjaren worden gelijke gevallen gelijk behandeld. Bovendien past deze opzet beter in het nieuwe systeem dat mogelijk maakt om fiscale eenheden in de loop van een boekjaar te laten aanvangen en te laten verbreken.

De leden van de VVD-fractie vragen of de driejaarstermijn kan worden ingekort in de gevallen dat de Minister van Financiën bij de bedrijfsfusieregeling ontheffing van deze termijn kan geven.

Allereerst wijs ik er op dat bij de wijziging van artikel 14 per 1 januari 2001 de mogelijkheid van het verlenen van ontheffing is vervallen.

Voorts merk ik op dat de regeling voor interne reorganisaties binnen fiscale eenheid los staat van de bedrijfsfusieregeling. Binnen fiscale eenheid blijven interne transacties buiten beschouwing. De overwegingen die ten grondslag liggen aan een overdracht binnen fiscale eenheid zijn daarbij niet relevant. Indien er binnen fiscale eenheid een overdracht van een (zelfstandig deel van een) onderneming plaatsvindt, vindt dus geen afrekening plaats. Indien de fiscale eenheid slechts korte tijd (minder dan drie jaar) na deze overdracht in stand blijft, vindt op grond van artikel 15ai een herwaardering van de overgedragen vermogensbestanddelen plaats. Bij de overdracht van een (zelfstandig deel van) een onderneming buiten fiscale eenheid vindt zonder nadere regeling direct belastingheffing plaats. Toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 voorkomt dit. Van deze faciliteit is echter uitgesloten een bedrijfsfusie die in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Indien zakelijke overwegingen ontbreken, wordt de bedrijfsfusie geacht gericht te zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Indien aandelen van de overdragende of overnemende vennootschap binnen drie jaar na de bedrijfsfusie worden vervreemd aan een niet verbonden lichaam, worden zakelijke overwegingen niet aanwezig geacht. Voor beide ficties biedt de bedrijfsfusiefaciliteit de mogelijkheid van tegenbewijs.

Beide regelingen hebben dus een andere achtergrond en daarom een andere strekking. Een in een fiscale eenheid opgenomen belastingplichtige die een beroep wil doen op artikel 14, kan dit realiseren door voorafgaand aan de bedrijfsfusie de fiscale eenheid te verbreken.

De fractieleden van het CDA vragen om een reactie op de door de Orde naar voren gebrachte punten 16 c tot en met i van haar commentaar. Deze punten worden hieronder behandeld bij de artikelsgewijze toelichting op artikel 15ai in hoofdstuk 10.

## **8. Diversen**

De leden van de PvdA-fractie vragen om een reactie op het commentaar van VNO/NCW van 11 januari 2000, Stibbe Simon Monahan Duhot van 13 januari 2000, de Universiteit van Amsterdam van 18 januari 2000, Price-WaterhouseCoopers van 14 januari 2000 en de NOB van 23 maart 2000 voor zover dat nog niet is gegeven. De leden van de fractie van het CDA vragen om een reactie op de artikelen die zijn verschenen in het Weekblad voor Fiscaal Recht van 20 januari 2000 voor zover deze nog niet aan de orde zijn gesteld.

Elders in deze nota is ingegaan op de verschillende zijn alle belangrijke onderdelen die zijn opgenomen in bovengenoemde commentaren aan de orde gesteld afgezien van de regeling van de vervangingsreserve die thans is omgezet in een herinvesteringsreserve. Hierover is niets opgenomen in het wetsvoorstel noch in de memorie van toelichting. De reden hiervoor is dat op het moment waarop deze stukken werden ingediend nog geen sprake was van een omvorming van de vervangingsreserve. In relatie tot het (herziene) fiscale eenheidsregime doen zich overigens geen complicaties voor; de herinvesteringsreserve moet in dit verband, worden behandeld in overeenstemming met de regels die golden voor de vervangingsreserve.

### *8.1. Buitenlandse resultaten*

De leden van de PvdA-fractie vragen een toelichting bij de voorkoming van dubbele belasting in combinatie met een geconsolideerd resultaat dat niet voldoende is om alle verminderingen van de gevoegde maatschappijen te honoreren. In paragraaf 8.3 van de memorie van toelichting is aangegeven dat als uitvloeisel van de voorgestelde zelfstandige belastingplicht van de maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid, wordt voorgesteld ook enkele wijzigingen aan te brengen op het punt van de berekening bij een fiscale eenheid van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten. Omdat in de bijgevoegde nota van wijziging de consolidatiebenadering wordt verlaten, zal voor de bepaling van de voorkoming van dubbele belasting worden aangesloten bij het huidige fiscale eenheidsregime met betrekking tot de toepassing van de zogenoemde vrijstellingsmethode voor buitenlandse resultaten.

In het commentaar van de Orde wordt gevraagd om een nadere toelichting bij de voorgestelde regeling inzake de winst uit buitenlandse onderneming van de combinatie.

De huidige regeling op dit punt – de 17e standaardvoorwaarde – is onlangs onverbindend verklaard (HR 21 maart 2001, nr 35 425). Deze voorwaarde bepaalt, dat indien de combinatie winst uit buitenlandse onderneming geniet, voor de vermindering van belasting ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting, deze winst tot geen hoger bedrag in aanmerking wordt genomen dan het gezamenlijke bedrag dat deze winst zou hebben belopen, indien de moedermaatschappij en de dochtermaatschappijen afzonderlijk belastingplichtig waren. De

oorsprong van deze standaardvoorwaarde ligt in het arrest van HR 4 juni 1986, nr. 23 614, BNB 1986/239, over de berekening van de vermindering wegens dubbele belasting in een situatie waarin een dochtermaatschappij in het buitenland onroerend goed verwierf dat zij gedeeltelijk financierde met een lening opgenomen bij haar moedermaatschappij, met wie zij een fiscale eenheid vormde. Vaststond dat de moedermaatschappij de lening aan de dochtermaatschappij had gefinancierd met eigen vermogen. Tegenover de buitenlandse fiscus nam de desbetreffende dochtermaatschappij het standpunt in dat het onroerend goed gefinancierd was met vreemd vermogen, ook voor dat deel dat afkomstig was van haar moedermaatschappij. De rente hierover werd vervolgens in het buitenland op de opbrengst van het onroerend goed in mindering gebracht. Bij de berekening van de in Nederland vrij te stellen winst uit buitenlandse onderneming waarover ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting een tegemoetkoming wordt verleend, stelde de combinatie zich op het standpunt dat voor het deel van de financiering dat van de moedermaatschappij afkomstig was, sprake was van financiering met eigen vermogen, zodat met rente daarover geen rekening behoefde te worden gehouden. Hierdoor kon de fiscale eenheid gebruikt worden om belastingheffing in het buitenland geheel of gedeeltelijk onmogelijk te maken terwijl over de desbetreffende winst ook in ons land geen belasting kon worden geheven. De huidige 17e standaardvoorwaarde beoogde dit tegen te gaan.

Echter, bij het bovengenoemde arrest is geoordeeld dat de te stellen voorwaarden geen inbreuk mogen maken op het wezen van de fiscale eenheid, te weten dat tijdens het bestaan daarvan de vennootschapsbelasting wordt geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan. Deze essentie van de fiscale eenheid brengt volgens de Hoge Raad mee dat de aan een belastingplichtige toekomende aftrek ter voorkoming van dubbele belasting dient te worden berekend over de buitenlandse winst zoals die in de gehele winst van de belastingplichtige is begrepen. Vermindering van die buitenlandse winst met een bedrag aan rente die in de winst van belanghebbende niet voorkomt, hetgeen het gevolg zou zijn van de toepassing van de 17e standaardvoorwaarde, leidt tot heffing van vennootschapsbelasting over een bedrag aan winst dat geen onderdeel uitmaakt van de winst van de fiscale eenheid.

Om de hiervoor geschetste onevenwichtigheid in de wisselwerking tussen het regime voor de fiscale eenheid en de voorkoming van dubbele belasting tegen te gaan, is in de bijgevoegde nota van wijziging een bepaling opgenomen waarvan het materiële effect min of meer overeenkomt met dat van de 17de standaardvoorwaarde.

In punt 14.l) van het commentaar van de Orde wordt gevraagd waarom ten aanzien van de verrekening van buitenlandse bronbelasting na verbreking van de fiscale eenheid niet als hoofdregel geldt dat de aanspraak op verrekening meegaat met de maatschappij die het object waaraan de bronbelasting is gerelateerd, op haar balans heeft staan.

In antwoord op deze vraag kan ik aangeven dat de gekozen hoofdregel dat de aanspraak op verrekening van nog onverrekenende buitenlandse bronbelasting meegaat met de dochtermaatschappij bij wie de bronbelasting is ingehouden, meer in lijn ligt met het handhaven van de subjectieve belastingplicht en de verdragsgerechtigdheid van gevoegde maatschappijen in internationale context. Overigens kan de inspecteur in voorkomende gevallen, zoals ook in de memorie van toelichting is aangegeven, bijvoorbeeld bij of na een reorganisatie, toestaan dat de aanspraken op nog onverrekenende buitenlandse bronbelasting meegaan met de dochtermaatschappij bij wie het object waaraan de bronbelasting is gerelateerd op haar balans heeft staan. Hiertoe zullen in de algemene maatregel van bestuur regels worden neergelegd.



De Orde merkt op dat de winst waarvoor voorkoming van dubbele belasting wordt verkregen niet meetelt voor de bepaling van de ruimte voor renteaftrek ter zake van bepaalde schulden. Vervolgens voert de Orde aan dat een dergelijke benadering niet past in de systematiek van de Nederlandse wetgeving.

In de memorie van toelichting is aangegeven dat met deze benadering wordt voorkomen dat de winst van een overgenomen maatschappij in feite binnen fiscale eenheid kan worden verrekend met de rente over de overnameschuld, hetgeen strijdig is met het uitgangspunt van de temporiëring. Overigens is beperking tot de feitelijk in Nederland belaste winst zeker geen onbekend verschijnsel. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan het begrip «in Nederland belastbare winst» van artikel 13, eerste lid.

## **9. Overgangsrecht**

De leden van de PvdA-fractie vragen of bij verschuivingen van vermogensbestanddelen waarvoor een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar geldt, artikel 15ai ertoe leidt dat sprake is van terugwerkende kracht. De leden van de CDA-fractie hebben bezwaren tegen de terugwerkende kracht die de verlenging van de sanctietermijn tot 10 jaar met zich meebrengt.

Zoals ik hiervoor heb aangegeven, is de verlenging van de sanctietermijn tot 10 boekjaren in artikel 15ai in de bijgevoegde nota van wijziging ongedaan gemaakt.

De leden van de PvdA-fractie merken op dat een fiscale eenheid met een naar Nederlands recht opgerichte maatschappij, waarvan de feitelijke leiding in het buitenland wordt gevoerd, vervalt op het tijdstip van inwerkingtreding van het nieuwe regime. Deze leden vragen of is overwogen op dit punt overgangsrecht op te nemen.

Het gaat hier om het beëindigen van ongewenst gebruik van de vestigingsplaatsfictie. Op die wijziging heeft men zich al sinds de indiening van het wetsvoorstel, op 25 oktober 1999, kunnen instellen. Ik zie daarom geen reden voor een overgangsregeling.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom het oude regime niet meer wordt toegepast bij uitbreiding van de fiscale eenheid met een andere belastingplichtige. De leden van CDA-fractie vragen in dit verband of het de bedoeling is geweest om de overgangsbepaling dat nog twee jaar voor het oude regime kan worden geopteerd, voor grote concerns een dode letter te doen zijn.

Indien een bestaande fiscale eenheid na inwerkingtreding van het nieuwe regime wordt uitgebreid, valt deze uitbreiding onder het nieuwe regime. Indien de bestaande fiscale eenheid zou opteren voor het oude regime, zou de situatie ontstaan dat binnen de nieuwe, uitgebreide fiscale eenheid twee regimes van toepassing zouden zijn. Dat zou tal van onduidelijkheden geven. Met name in gevallen waarin de bepalingen van het oude regime niet overeenkomen met die van het nieuwe regime, zou discussie kunnen ontstaan over de vraag welke bepaling op een maatschappij van toepassing is, en zouden verschillende bepalingen van toepassing kunnen zijn op een bepaalde transactie. Om die reden moet de belastingplichtige in het voorstel een keuze maken tussen het uitbreiden van de fiscale eenheid (met als gevolg dat het oude regime niet meer van toepassing is) of het niet uitbreiden van de bestaande fiscale eenheid (waarbij nog enige tijd het bestaande regime kan worden toegepast). Dit geldt zowel voor kleine als voor grote concerns.

De leden van de fracties van GPV en RPF merken op dat de regels met betrekking tot het overgangsrecht onduidelijk zijn. Met name vinden zij

onduidelijk of het nieuwe regime in de loop van een boekjaar van toepassing kan worden.

Uitgangspunt is dat bij een bestaande fiscale eenheid het nieuwe regime ingaat bij de aanvang van het eerste boekjaar dat samenvalt met, dan wel volgt op het tijdstip van inwerkingtreding van de wet. Uit praktische overwegingen zal de wet in werking treden bij de aanvang van een kalenderjaar (1 januari). Dit betekent dat als bij een fiscale eenheid het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar, het nieuwe regime op dat tijdstip ingaat, terwijl bij een (gebroken) boekjaar van bijvoorbeeld 1 juli tot en met 30 juni, het nieuwe regime voor de desbetreffende fiscale eenheid pas een half jaar later, op 1 juli, ingaat. Ten einde de geconstateerde onduidelikheden weg te nemen, zijn de desbetreffende bepalingen in de bijgevoegde nota van wijziging aangepast.

Door deze aanpassing is ook het probleem opgelost dat door de leden van de CDA-fractie is geconstateerd op het punt van inwerkingtreding en het beëindigen van de fiscale eenheid, indien op het moment van inwerkingtreding niet wordt voldaan aan de gestelde vereisten voor de totstandkoming van de fiscale eenheid en de belastingplichtige een gebroken boekjaar heeft.

### **Artikelsgewijze toelichting**

*Artikel 1, onderdeel A (Artikel 2, vierde lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De leden van de fractie van het CDA stellen enige vragen in verband met het voorstel om de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, niet langer van toepassing te laten zijn op de fiscale eenheid.

Op deze vragen is in paragraaf 5.1. van deze nota reeds ingegaan.

*Artikel 1, onderdeel G (Artikel 13d, elfde en twaalfde lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De leden van de CDA-fractie vragen wat met de bepaling in artikel 13d, elfde lid, wordt beoogd.

Nu deze bepaling in het gewijzigde wetsvoorstel is vervallen, behoeft deze vraag geen beantwoording meer.

*Artikel 1, onderdeel I (Artikel 13h van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De leden van de fracties van de PvdA, D66, VVD en CDA vragen of besmette deelnemingen in de zin van de artikelen 13c en 13h onder de reikwijdte vallen van artikel 15ab, eerste lid. Tevens vragen zij om een verklaring voor de verschillende behandeling van beide soorten deelnemingen vlak voor het voegingstijdstip.

Deelnemingen in de zin van artikel 13c of 13h vallen onder de reikwijdte van artikel 15ab, eerste lid, zodat deze vlak voor het voegingstijdstip te boek gesteld moeten worden op de waarde in het economische verkeer. In aanvulling hierop moet bij een deelneming in de zin van artikel 13c het verlies van de daarin omgezette vaste inrichting dat nog niet is ingelopen door belaste voordelen uit deelneming – inclusief de herwaardering ingevolge artikel 15ab, eerste lid – vlak voor het voegingstijdstip eveneens tot de winst worden gerekend.

Bij deelnemingen in de zin van artikel 13h wordt met herwaardering ingevolge artikel 15ab, eerste lid, volstaan. Daarbij speelt een rol dat – anders dan artikel 13c – artikel 13h niet primair is gericht tegen oneigenlijk gebruik.

De leden van de PvdA-fractie vragen in welk opzicht een stichting of vereniging die een onderneming drijft en uit dien hoofde belastingplichtig is in een wezenlijk andere positie verkeert dan bijvoorbeeld een n.v. of b.v. De leden van de fractie van D66 vragen in te gaan op de wenselijkheid om het regime van de fiscale eenheid van toepassing te verklaren op concerns waarin ook stichtingen en verenigingen zijn opgenomen.

Vooropgesteld moet worden dat als er al een mogelijkheid zou zijn om stichtingen en verenigingen op te nemen in een fiscale eenheid, zij uitsluitend als moedermaatschappij zouden kunnen worden gevoegd. Stichtingen en verenigingen beschikken immers niet over een in aandelen verdeeld kapitaal. De zogenaamde bezitser kan dan ook niet op deze rechtsvormen worden toegepast.

Stichtingen en verenigingen zijn anders dan de n.v. of de b.v. op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, «beperkt» belastingplichtig. Dit betekent dat deze rechtspersonen slechts aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen indien en voor zover zij een onderneming drijven. Indien een stichting of vereniging als moedermaatschappij deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, heeft dat zowel onder de huidige «opgaan in» benadering als onder de thans bij nota van wijziging voorgestelde benadering tot gevolg dat latere heffing niet is verzekerd. In beide benaderingen wordt de belasting van de maatschappijen van een fiscale eenheid geheven alsof zij één belastingplichtige zijn. Daarbij worden de vermogensbestanddelen van de dochtermaatschappijen geacht deel uit te maken van het vermogen van de moedermaatschappij. Toegespitst op de situatie waarin een stichting of vereniging is opgenomen als moedermaatschappij van een fiscale eenheid betekent dit dat bepaalde inkomsten van de dochtermaatschappijen op deze wijze buiten de heffingsgrondslag kunnen vallen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de situatie dat een stichting die een onderneming drijft, een fiscale eenheid zou gaan vormen met een beleggingsvennootschap waarvan zij alle aandelen houdt. Beleggingen zullen niet tot het ondernemingsvermogen van de stichting of vereniging als moedermaatschappij behoren, waardoor het heffingsrecht daarover verloren zou gaan. Mede vanuit dit oogpunt acht ik het dan ook niet wenselijk dat stichtingen en verenigingen deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of artikel 14, vierde lid, tweede volzin, onder a, ook van toepassing is indien een buitenlandse belastingplichtige een gedeelte van zijn onderneming in Nederland drijft. Op deze vragen is in paragraaf 5.2. van deze nota reeds ingegaan.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af of het niet beter is om het uitgangspunt «dat de maatschappij bij een voeging in de loop van het boekjaar genoodzaakt zal zijn tussentijds de boeken op te maken» in de wet op te nemen.

Het voorschrift tot het tussentijds opmaken van de boeken bij voeging in de loop van het jaar, is een administratief voorschrift. Om die reden ligt het naar mijn mening opname in de algemene maatregel van bestuur voor de hand.

Deze leden vragen tevens om meer duidelijkheid te verschaffen over de situatie waarbij de fiscale eenheid ten aanzien van één dochtermaatschappij wordt verbroken.

Artikel 15, zesde lid, van het wetsvoorstel voorziet in de mogelijkheid dat de fiscale eenheid ten aanzien van één dochtermaatschappij wordt verbroken, waarna de fiscale eenheid met betrekking tot de overige maatschappijen kan worden voortgezet. Deze bepaling laat in het midden of

voor de hier bedoelde voortzetting een nieuw verzoek nodig is. Ten einde hierover meer duidelijkheid te verschaffen wordt in de nota van wijziging voorgesteld om: «kan worden voortgezet» te vervangen door: «wordt voortgezet». Hierdoor wordt buiten twijfel gesteld dat verbreking van de fiscale eenheid ten aanzien van één dochtermaatschappij niet tot gevolg heeft dat de fiscale eenheid als zodanig wordt verbroken en er een nieuw verzoek nodig is.

De leden van de CDA-fractie vragen waarom niet aan de bezitser wordt voldaan indien de aandelen in de dochtermaatschappij zijn verpand en de stemrechten op die aandelen in dat kader niet langer aan de moedermaatschappij toekomen.

Om voor een fiscale eenheid in aanmerking te komen, moet de moedermaatschappij – naast de economische eigendom – over de juridische eigendom van de aandelen in de dochtermaatschappij beschikken. In het geval waarin de aandelen in de dochtermaatschappij in pand zijn gegeven en de stemrechten op die aandelen niet langer aan de moedermaatschappij toekomen, mist zij de aan de juridische eigendom verbonden directe beslissingsbevoegdheden. Dit betekent derhalve dat er geen juridische integratie in de door mij voorgestane zin is. Overigens merk ik in dit verband nog op dat het onder de huidige regeling onder omstandigheden mogelijk is een dochtermaatschappij, waarvan de aandelen zijn verpand, op te nemen in een fiscale eenheid. Vereist is in zo'n situatie dat de stemrechten op basis van de pandovereenkomst vooralsnog bij de moedermaatschappij berusten en pas op de crediteur/pandhouder overgaan op het moment dat zich een opschortende voorwaarde verwezenlijkt. Het intreden van een opschortende voorwaarde heeft tot gevolg dat niet meer voldaan is aan de bezitser. De fiscale eenheid verbreekt in dat geval. Dit beleid zal ook na de inwerkingtreding van het wetsvoorstel worden voortgezet.

De fractieleden van het CDA vragen waarom het niet mogelijk is om een fiscale eenheid te verkrijgen ten behoeve van twee in Nederland gevestigde dochtermaatschappijen van een buitenlandse moedermaatschappij. Voor de beantwoording van deze vraag verwijs ik gaarne naar paragraaf 5.2.

In het voorstel kan een verbreking op verzoek uitsluitend plaatsvinden met ingang van het eerste boekjaar volgend op het boekjaar waarin het verzoek om beëindiging is ingediend. De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat deze regeling onbedoelde gevolgen kan hebben. Zij wijzen er in dit verband op dat in het voorgestelde systeem de voorwaarden van de fiscale eenheid tijdens het bestaan van de fiscale eenheid kunnen worden gewijzigd. De leden achten het wenselijk dat op het moment dat nieuwe voorwaarden ingaan, de belastingplichtige de mogelijkheid heeft de fiscale eenheid direct te beëindigen.

Zoals in paragraaf 4.3 is aangegeven, is in de bijgevoegde nota van wijziging een aanpassing opgenomen welke inhoudt dat een ontvoeging mogelijk is met ingang van het tijdstip waarop het verzoek daartoe wordt ingediend. Hiermee wordt aan de wens van deze leden tegemoet gekomen.

De leden van de fractie van het CDA vragen aandacht voor de delegatiebepalingen die zijn opgenomen in het vierde en elfde lid. In dat verband halen zij aan dat in onderdeel 4.1. van de memorie van toelichting is aangekondigd dat in de algemene maatregel van bestuur de mogelijkheid wordt geopend om in bijzondere situaties nadere voorwaarden te stellen. Deze leden vragen zich af of hiermee het wettelijk recht op een fiscale eenheid voor die gevallen niet weer illusoir wordt gemaakt.

Zoals in de inleiding bij deze nota is aangegeven zullen, in de AmvB onderwerpen van meer ondergeschikte aard worden opgenomen, terwijl

de voornaamste elementen voor het totstandkomen en beëindigen van de fiscale eenheid in de wet worden opgenomen. Ook de bepalingen omtrent het heffingsobject worden in de wet vastgelegd. De mogelijkheid om voor specifieke situaties – bij voorbeeld ingeval de latere heffing niet is verzekerd – nadere voorwaarden te stellen, laat het recht om in zo'n situatie een fiscale eenheid te vormen, in stand.

*Artikel I, onderdeel M (Artikelen 15aa tot en met 15 aj van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

### **Artikel 15ac**

De leden van de fractie van de PvdA en D66 merken op dat artikel 15 ac, derde lid, verplicht tot het aannemelijk maken dat de in dat lid bedoelde voordelen niet tot zijn winst zouden behoren indien die maatschappij geen deel zou uitmaken van de fiscale eenheid. De vrij te stellen kwijtscheldingswinst moet worden bepaald door vaststelling van het compensabele verlies dat in het jaar van kwijtschelding aanwezig zou zijn geweest bij de desbetreffende maatschappij indien deze niet gevoegd zou zijn. Deze leden vragen hoe dit verlies moet worden bepaald, omdat in veel situaties geen nauwkeurige enkelvoudige winstberekening aanwezig zal zijn. Ook de leden van de CDA-fractie vragen of de bewijsvoering hieromtrent in de praktijk niet tot grote problemen zal leiden met betrekking tot maatschappijen die reeds vele jaren in een fiscale eenheid zijn opgenomen.

Hierop antwoord ik als volgt. De regeling beoogt het behalen van onbedoelde voordelen via de fiscale eenheid te voorkomen. Deze onbedoelde voordelen kunnen worden behaald in de situatie dat een gevoegde maatschappij verliezen heeft geleden die binnen fiscale eenheid reeds zijn gesaldeerd met de positieve resultaten van andere, in de fiscale eenheid opgenomen, maatschappijen. Door de kwijtscheldingswinst vrij te stellen zouden deze verliezen, anders dan buiten fiscale eenheid, niet worden gecompenseerd met de winst ten gevolge van de kwijtschelding. Zoals uit de tekst van het wetsvoorstel blijkt is vrijstelling van de kwijtscheldingswinst echter wel mogelijk wanneer die maatschappij aannemelijk maakt dat de hierboven bedoelde voordelen niet tot zijn winst zouden behoren indien die maatschappij geen deel zou uitmaken van die fiscale eenheid. De commerciële jaarstukken zullen als hulpmiddel kunnen worden gebruikt bij de vaststelling van het aan de dochter toe te rekenen resultaat. Uiteraard zal het commerciële resultaat op bepaalde punten dienen te worden aangepast omdat het jaarrekeningenrecht en het fiscale recht onderling verschillen. Deze verschillen zullen echter bij het bepalen van het resultaat van de moeder reeds bekend zijn en tot uitdrukking zijn gekomen. De regeling hoeft dan ook niet te leiden tot onoverkomelijke problemen.

De leden van de PvdA-fractie vragen of de bepaling van artikel 15ac, derde lid, ook in het voordeel van belastingplichtige kan werken in een situatie waarin het verlies van de fiscale eenheid groter is dan het verlies dat aan de desbetreffende maatschappij moet worden toegerekend.

De kwijtscheldingswinst die in aanmerking kan worden genomen, vloeit voort uit de toepassing van artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001. De toepassing van deze regeling binnen fiscale eenheid zal bij de in de nota van wijziging voorgestelde benadering niet anders plaatsvinden dan in de «opgaan in» benadering. De kwijtscheldingswinst wordt eerst vrijgesteld wanneer er bij de belastingplichtige (in dit verband: de moedermaatschappij) geen compensabel verlies meer aanwezig is.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de aanpassingen van artikel 15ac in relatie tot het huidige artikel 15, vierde en vijfde lid.

Deze problematiek heeft echter betrekking op artikel 15ae (in de nota van wijziging vernummerd naar artikel 15ad) en zal hieronder worden behandeld.

#### **Artikel 15ae**

De leden van de PvdA-fractie merken terecht op dat in het voorgestelde eerste lid de verbonden natuurlijke persoon expliciet wordt genoemd, terwijl in het vijfde lid wordt voorgesteld dat deze bepaling overeenkomstige toepassing vindt indien de in het eerste lid bedoelde renten verschuldigd zijn aan een verbonden natuurlijk persoon. In de bijgevoegde nota van wijziging is deze dubblure weggenomen.

De leden van de VVD-fractie vragen om een reactie op hetgeen Stibbe Simont Monahan Duhot in hun brief hebben opgemerkt inzake de beperking van de renteaftrek. In die brief wordt gevraagd of de zienswijze juist is, dat het in overeenstemming is met de ratio van artikel 15ae om «besmette» rente in aftrek te brengen op de winst van «onbesmette» maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoorden ten tijde van de verwerving van de «besmette» maatschappij en op de winst van maatschappijen die na dat tijdstip tot de fiscale eenheid zijn gaan behoren. Ook de leden van de CDA-fractie vragen aandacht voor deze problematiek. Voor zover het gaat om de winst van maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoorden ten tijde van de verwerving van de «besmette» maatschappij, onderschrijf ik deze zienswijze. Met betrekking tot de winst van maatschappijen die na dat tijdstip tot de fiscale eenheid zijn gaan behoren, onderschrijf ik deze zienswijze echter niet zonder meer. Ook in de laatstgenoemde situatie moet immers voorkomen worden dat de overname van de «besmette» maatschappij indirect wordt gefinancierd met van haar zelf afkomstige middelen.

#### **Artikel 15ai**

De leden van de fracties van de PvdA en D66 vragen waarom er niet een algemene bepaling wordt opgenomen op grond waarvan een belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld om aannemelijk te maken dat de handelingen niet zijn ingegeven door (overwegend) fiscale motieven. Zoals in het algemene deel van deze nota al is aangegeven, is het belangrijkste doel van het voorgestelde artikel 15ai om overdrachten van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid alsnog in de heffing te betrekken indien de fiscale eenheid slechts korte tijd in stand is gebleven. Hierbij komt de vraag of sprake is van fiscale motieven niet aan de orde. Op grond van artikel 15ai, tweede lid, onderdeel a, moet worden getoetst of de overdracht van het vermogensbestanddeel binnen de aard en omvang van de normale bedrijfsuitoefening van de overdrager en de overnemer past. De leden van de fracties van de PvdA en D66 vragen een nadere toelichting op de begrippen «aard en omvang» van de «normale bedrijfsuitoefening» van de overnemer en de overdrager. De leden van de fractie van de PvdA en de CDA-fractie vragen waarom de toets voortaan niet alleen bij de te ontvoegen vennootschap, maar zowel bij de overnemer als overdrager moet plaatsvinden.

De voorgestelde wettekst spreekt van een bij de aard en omvang van «de overdrager en de overnemer» passende normale bedrijfsuitoefening. Dit is gebaseerd op de gedachte dat juist overdrachten die plaatsvinden in de productieketen van een concern, en die de bedrijfsvoering van de overdrager en de overnemer betreffen, onder deze omschrijving zouden moeten vallen. Te denken valt bij voorbeeld aan de overdracht van de door een productiemaatschappij geproduceerde bedrijfsmiddelen aan de



verkoopmaatschappij. Dat in de wettekst expliciet wordt aangegeven dat het criterium zowel bij de overdrager als bij de overnemer moet worden getoetst, is slechts bedoeld ter verduidelijking. Er is dus geen sprake van een wijziging ten opzichte van de huidige 16e standaardvoorwaarde. De begrippen «aard en omvang» van de bedrijfsuitoefening geven aan dat de grootte van de fiscale eenheid een rol kan spelen bij de beoordeling. Indien sprake is van een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij, en de moedermaatschappij van oudsher het bedrijfspand bezat en in de dochtermaatschappij de onderneming wordt uitgeoefend, dan zal de aard en omvang van de normale bedrijfsuitoefening er niet toe nopen, dat het pand wordt overgedragen aan de dochter. De dochtermaatschappij huurde en kon blijven huren. Indien daarentegen veel maatschappijen deel uitmaken van een fiscale eenheid, bijvoorbeeld een groot warenhuisconcern, en dit concern een aparte onroerende-zaak vennootschap heeft, waarin van oudsher de bedrijfspanden werden samengebracht, kan dit concern bij aankoop van een nieuwe dochtermaatschappij besluiten overeenkomstig deze gedragslijn, de reeds in deze dochtermaatschappij aanwezige onroerende zaak ook in te brengen in de onroerende-zaak vennootschap. Bij de laatste overdracht is wel sprake van een bij de aard en omvang van de normale bedrijfsuitoefening passende overdracht. Het begrip «normale bedrijfsuitoefening» sluit incidentele overdrachten uit. Dat geen sprake is van een incidentele overdracht kan blijken uit het feit dat er reeds vergelijkbare overdrachten moeten hebben plaatsgevonden.

De leden van de fracties van de PvdA en D66 vragen of de eis dat er sprake moet zijn van uitreiking van eigen aandelen in artikel 15ai, tweede lid, onderdeel b, wel nodig is bij de overdracht van een onderneming van een dochtermaatschappij aan een moedermaatschappij of tussen twee zustermaatschappijen.

Door de eis te stellen dat er sprake moet zijn van een overdracht van een onderneming tegen uitreiking van aandelen wordt zo dicht mogelijk aangesloten bij de tekst van artikel 14. Tevens wordt met de gestelde eis tot uitdrukking gebracht dat er geen sprake kan zijn van een overdracht tegen creditering. Een overdracht van een dochtermaatschappij aan een moedermaatschappij of tussen twee zustermaatschappijen zonder uitreiking van aandelen, valt niet onder de reikwijdte van artikel 14 waarin de fiscale begeleiding van de bedrijfsfusie is opgenomen.

Deze leden vragen verder of, indien een onroerende zaak met een afschrijvingstermijn van meer dan tien jaar onderdeel uitmaakt van de over te dragen onderneming, voor deze onroerende zaak een termijn van drie jaar of van tien jaar zal gelden.

Gelet op de in het algemene deel van deze nota beschreven aanpassing van het voorstel, is het in zo'n situatie de vraag of de termijn van drie jaar of zes jaar geldt. Indien een onroerende zaak wordt gebruikt voor de ondernemingsuitoefening en dus bedrijfsgebonden is, zal deze onderdeel uitmaken van de onderneming. In zo'n situatie geldt de verkorte termijn van 3 jaar. Indien een onroerende zaak niet bedrijfsgebonden is, maar bijvoorbeeld wordt verhuurd aan een derde, zal deze geen onderdeel uitmaken van de onderneming. De termijn van 6 jaar zal dan van toepassing zijn.

De vraag van de leden van de PvdA-fractie waarom in het tweede lid, onderdeel c, wordt gesproken over kalenderjaren is in hoofdstuk 7 van deze nota reeds beantwoord.

Met betrekking tot de opmerkingen van de leden van de fractie van het CDA over de sanctieperiode voor bepaalde vermogensbestanddelen, mag

ik verwijzen naar hoofdstuk 7 van deze nota waar is aangegeven dat de verlenging ongedaan is gemaakt.

De leden van de fractie van het CDA en D66 vragen voorts te reageren op het commentaar van de Orde met betrekking tot de overdracht van vermogensbestanddelen.

Voor zover de diverse onderwerpen nog niet in het voorgaande zijn behandeld, zal ik mijn reactie daarop hierna geven. Daarbij zal ik nummering van de NOB volgen.

In punt 16 van het commentaar voert de Orde aan dat de fiscale eenheid de mogelijkheid moet worden geboden een vervangingsreserve of een herinvesteringsreserve te vormen voor de winst die ontstaat als gevolg van de sanctie van het artikel 15ai, eerste lid, indien dat ook mogelijk zou zijn geweest bij zelfstandige belastingplicht.

Bij de overdracht van een bedrijfsmiddel binnen fiscale eenheid vindt geen afrekening over eventuele stille reserves plaats. Daarom is het in die situatie niet mogelijk een herinvesteringsreserve te vormen. Ik zie geen aanleiding om een herinvesteringsreserve toe te staan bij de toepassing van artikel 15ai omdat er geen sprake is van een overdracht, maar van een verplichte herwaardering.

De Orde vraagt in punt 16g van zijn commentaar of de verkorte sanctietermijn van artikel 15ai, tweede lid, onderdeel b, ook kan gelden indien een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming als informele kapitaalstorting wordt ingebracht in een dochtermaatschappij.

Bij een informele kapitaalbreng doet zich per definitie geen uitreiking van aandelen voor. De regeling is dan dus niet van toepassing. Voor de verdere beantwoording van de vraag verwijs ik naar de vraag van de leden van de PvdA-fractie en de leden van D66 ter zake.

In punt 16i van zijn commentaar stelt de Orde dat de verkorting van de sanctietermijn ook aan de orde kan zijn bij een afsplitsing.

Dit is juist. Indien bij afsplitsing sprake is van een situatie als omschreven in artikel 15ai, tweede lid, onderdeel b, zal dezelfde regeling van toepassing zijn als bij een bedrijfsfusie.

Bij een zuivere splitsing of een juridische fusie binnen fiscale eenheid kan de bedrijfsfusieregeling overigens niet vanzelfsprekend worden doorgetrokken. Dit is een gevolg van het feit dat bij een zuivere splitsing of een juridische fusie binnen fiscale eenheid, doorgaans het ontvoegingstijdstip aanbreekt, omdat ten aanzien van de splitsende c.q. verdwijnende rechtspersoon niet langer wordt voldaan aan het bezitsvereiste. Evenals onder de huidige wetgeving met betrekking tot juridische fusie zal ik in een besluit regelen dat op verzoek van de betrokken rechtspersonen en onder het stellen van nadere voorwaarden de fiscale eenheid ten gevolge van een juridische fusie of zuivere splitsing niet verbreekt. Als gevolg van een dergelijke regeling zullen aan de fusie of splitsing voorafgaande besmette transacties niet tot heffing leiden. Indien partijen echter (af)splitsen of fuseren naar een buiten de fiscale eenheid bestaande dan wel nieuw opgerichte rechtspersoon zal het voorgaande geen toepassing kunnen vinden. Alsdan blijft artikel 15ai van toepassing.

### **Artikel 15aj**

De leden van de PvdA-fractie merken op dat indien een buitenlands belastingplichtige die naast bepaalde inkomsten, die binnen de fiscale eenheid vallen, tevens uit andere bronnen binnenlands inkomen geniet, hij daarvoor afzonderlijk in de heffing wordt betrokken op de voet van artikel 17. Het gevolg hiervan is dat de verliezen binnen een vaste inrichting die niet

binnen de fiscale eenheid zijn verrekenend, niet kunnen worden afgezet tegen eventuele positieve inkomsten uit andere vermogensbestanddelen. Naar aanleiding hiervan merk ik op, dat dit één van de overwegingen kan zijn die een rol spelen bij de beslissing van belastingplichtigen om al dan niet een verzoek in te dienen voor het vormen van een fiscale eenheid.

### **Artikel III**

#### *Onderdeel A (Artikel 24, tweede lid van de Invorderingswet 1990)*

De leden van de PvdA-fractie vragen of is overwogen de fiscale eenheid uit te breiden tot andere belastingen dan de vennootschapsbelasting, zoals de loon-, omzet-, overdrachts- en kapitaalsbelasting. Een dergelijke uitbreiding ligt niet voor de hand. De omzetbelasting kent een eigen fiscale eenheidsregime (artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968). De voorwaarden voor de vorming van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting wijken, gelet op de aard van deze belasting, af van die van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Een belangrijk gevolg van de vorming van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting is dat binnen die eenheid interne reorganisaties kunnen worden doorgevoerd zonder dat daarbij een fiscale afrekening plaatsvindt. Aangezien voor de heffing van de kapitaalsbelasting in artikel 37 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer een faciliteit is opgenomen in geval van fusie, splitsing en interne reorganisatie bestaat er met betrekking tot die belasting geen behoefte aan een fiscale eenheidsregeling. In artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer is een hiermee vergelijkbare faciliteit neergelegd voor de heffing van de overdrachtsbelasting. Deze faciliteit vindt toepassing indien een tot een concern behorende vennootschap onroerende zaken overdraagt aan een andere vennootschap van dit concern. Met betrekking tot de loonbelasting wordt bezien of er mogelijkheden zijn om tot een vorm van centrale afdracht te komen.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de PvdA-fractie en de D66-fractie of een verrekening ongedaan zal worden gemaakt indien de voeging en de ontvoeging van een dochtermaatschappij in hetzelfde jaar plaatsvindt en die dochtermaatschappij in de periode waarin ze deel uitmaakte van de fiscale eenheid betrokken is geweest bij een verrekening merk ik op dat, conform het bestaande beleid, een dergelijke verrekening inderdaad ongedaan zal worden gemaakt.

De leden van de CDA-fractie vragen of het met het oog op de onderhavige wetswijziging nog wel voor de hand ligt om een individueel lid van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de door die eenheid als geheel verschuldigde vennootschapsbelasting. Ingevolge artikel 24, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt, indien artikel 15 of artikel 15a van die wet toepassing vindt, de belastingaanslag ten name gesteld van de moedermaatschappij onderscheidenlijk de centrale maatschappij. De ontvanger kan derhalve niet rechtstreeks tot invordering van de in die aanslag begrepen vennootschapsbelasting overgaan bij een dochtermaatschappij of een ledenmaatschappij die deel uitmaakt van een fiscale eenheid ook al kan een dergelijke maatschappij worden aangemerkt als belastingplichtige. Ook in het nieuwe regime zal de ontvanger deze dochter- of ledenmaatschappij uitsluitend op grond van artikel 39 van de Invorderingswet 1990 kunnen aanspreken voor de door de fiscale eenheid als geheel verschuldigde vennootschapsbelasting.

#### **Artikel IV**

De vraag van de leden van de CDA-fractie of de mogelijkheid te opteren voor het oude regime voor grote concerns reële betekenis heeft, is reeds beantwoord in hoofdstuk 9 van deze nota.

De leden van de fracties van GPV en RPF voeren aan dat het, met het oog op het tijdig zekerheid verkrijgen over de vestigingsplaats van een vennootschap dan wel over het al dan niet voldoen aan de eisen in artikel 15, lid 3, onderdeel d, wenselijk is dat het bij de inspecteur in te dienen verzoek eerder kan worden gedaan dan op het in artikel IV, zesde lid aangegeven tijdstip (gelijktijdig met het indienen van de aangifte). Ik heb begrip voor deze wens. In de bijgevoegde nota van wijziging is de bepaling daarom in die zin gewijzigd dat het verzoek reeds kan worden ingediend zodra het nieuwe regime van toepassing zou worden op de bestaande fiscale eenheid.

#### **Artikelen V en VI**

Op de vraag van de leden van de fractie van het CDA of het wetsvoorstel in bepaalde gevallen geen omissie bevat met betrekking tot de inwerking-treding, is reeds ingegaan in hoofdstuk 9 van deze nota.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. J. Bos