

Vergaderjaar 1999–2000

26 854

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

Nr. 5

VERSLAG

Vastgesteld 19 april 2000

De vaste commissie voor Financiën¹, belast met het voorbereidend onderzoek van bovenstaand wetsvoorstel, heeft de eer als volgt verslag uit te brengen van haar bevindingen.

Onder het voorbehoud dat de regering de vragen en opmerkingen in dit verslag afdoende zal beantwoorden, acht de commissie hiermee de openbare behandeling van het voorstel van wet voldoende voorbereid.

Inhoudsopgave

1.	Algemeen	2
2.	Hoofdlijnen van de voorgestelde regeling	2
3.	Belastingheffing op basis van volledige consolidatie	3
3.1	Vervanging van de «opgaan in» benadering door «volledige consolidatie»	3
3.2	Gevolgen van de zelfstandige belastingplicht	6
3.3	Het begrip «consolidatie»	8
4.	Totstandkoming en beëindiging van een fiscale eenheid	8
4.1	Totstandkoming	9
4.3	Beëindiging	11
5.	Grensoverschrijdende aspecten	12
5.1	Vreemdrechtelijke lichamen	12
5.2	Fiscale eenheid met een vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtige	13
5.3	Vestigingsplaatsfictie	15
6.	Verrekening van verliezen	16
6.1	Verrekening van verliezen tijdens de fiscale eenheidsperiode	16
6.2	Verrekening van verliezen na de fiscale eenheidsperiode	17
7.	Overdracht van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid	20
8.	Diversen	22
8.3	Buitenlandse resultaten	22
9.	Overgangsrecht	22
	Artikelsgewijze toelichting	23

¹ Samenstelling:

Leden: Schutte (GPV), Reitsma (CDA), Rosenmöller (GL), Van Zijl (PvdA), Van Gijzel (PvdA), voorzitter, Witteveen-Hevinga (PvdA), Voûte-Droste (VVD), Noorman-den Uyl (PvdA), Giskes (D66), Kamp (VVD), Marijnissen (SP), Crone (PvdA), Van Dijke (RPF), Bakker (D66), De Vries (VVD), Hofstra (VVD), De Haan (CDA), ondervoorzitter, Stroeken (CDA), Van Beek (VVD), Balkenende (CDA), Vendrik (GL), Remak (VVD), Wijjn (CDA), Kuijper (PvdA) en Dijsselbloem (PvdA).

Plv. leden: Van der Vlies (SGP), Verburg (CDA), Harrewijn (GL), Smits (PvdA), Duijkers (PvdA), Koenders (PvdA), Baemans (VVD), Van Oven (PvdA), Schimmel (D66), Patijn (VVD), De Wit (SP), Kalsbeek-Jasperse (PvdA), Hoekema (D66), Van Walssem (D66), Wilders (VVD), Blok (VVD), Dankers (CDA), Hillen (CDA), Weekers (VVD), Bijleveld-Schouten (CDA), Rabbae (GL), Hessing (VVD), Van den Akker (CDA), Timmermans (PvdA) en Hindriks (PvdA).

1. Algemeen

De leden van de fracties van PvdA, VVD, CDA, D66 en van GPV en RPF hebben met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel dat ertoe strekt het regime 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 antimisbruikbepalingen. Zij hebben wel een aantal vragen.

De leden van de VVD-fractie constateren dat het wetsvoorstel een aantal versoepelingen kent en een aantal verscherpingen. Dit roept bij hen de onderstaande vragen op. Allereerst vragen deze leden of de regering verwacht dat dit wetsvoorstel invloed zal hebben op het aantal fiscale eenheden dat zal worden aangevraagd. Zo ja, waarom? Kan naar het oordeel van de regering het Nederlandse bedrijfsleven beter uit de voeten met het voorgestelde dan met de huidige wetgeving? Zullen voorts de voorgestelde aanscherpingen invloed hebben op Nederland vestigingsland?

De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat met dit wetsvoorstel een aantal in de praktijk gegroeide knelpunten wordt weggenomen. Die knelpunten spitsen zich toe op het tijdstip van totstandkoming of beëindiging, de verrekening van verliezen, standaardvoorwaarden en versoepeling van regelgeving van de fiscale eenheid. Genoemde leden hebben over deze wijziging een aantal vragen en aandachtspunten.

Met de Raad van State vinden zij het jammer dat deze wijziging niet is aangegrepen om tot een nieuwe en meer fundamentele herziening van het regime van de fiscale eenheid binnen de vennootschapsbelasting te komen.

De leden van de fractie van D66 zijn van mening dat hiermee een goede stap is gezet in het wegnemen van een groot deel van in de praktijk levende knelpunten. Desalniettemin hebben zij bij het onderhavige wetsvoorstel nog een aantal vragen en opmerkingen. Allereerst hadden deze leden graag gezien dat de onderhavige herziening mede was aangegrepen om de werking van de faciliteit te evalueren en waar nodig alsdan te verbeteren. Kan de regering inzicht verschaffen in de voornemens op dit punt?

De leden van de GroenLinks-fractie onderkennen de noodzaak om het huidige regime op een aantal onderdelen aan te passen en zijn erover verheugd dat de regering heeft gekozen om de wijziging op dit moment te beperken tot een vooral technische herziening. Ook deze leden vragen een heldere uiteenzetting waarom niet is gekozen voor een verplicht fiscaal eenheidsregime. De argumenten die de Raad van State hiervoor aangeeft, namelijk vereenvoudiging en bestrijding van mogelijk oneigenlijk gebruik, lijken deze leden belangrijker dan het antwoord van de regering dat in de huidige praktijk belastingplichtigen welbewust van het vormen van een fiscale eenheid afzien.

2. Hoofdpijnen van de voorgestelde regeling

In het wetsvoorstel wordt voorgesteld de zestien standaardvoorwaarden die worden gesteld aan een fiscale eenheid in de wet op te nemen en de nadere uitwerking op te nemen in een algemene maatregel van bestuur (AmvB). De leden van de PvdA-fractie vragen wanneer deze algemene maatregel van bestuur verwacht kan worden. Voor een goed oordeel lijkt

het nodig om zo spoedig mogelijk de beschikking te hebben over deze algemene maatregel van bestuur.

De leden van de VVD-fractie zijn er nog niet van overtuigd dat de codificatie van de standaardvoorwaarden nu alleen maar goed is. In de op dit wetsvoorstel binnengekomen reacties wordt hier ook kritisch op gereageerd omdat het een verslechtering van de positie van de belastingplichtige lijkt. Kan de regering hierop een reactie geven?

Is het juist dat een gevolg van de invoering door middel van een AMvB in plaats van het stellen van individuele voorwaarden, is dat wijziging van de standaardvoorwaarden in het onderhavige wetsvoorstel wel nadelige gevolgen heeft voor belastingplichtigen die reeds een fiscale eenheid hebben? Past dit bij een betrouwbare overheid? Kan de regering ook een toelichting geven op de status van aanvullende voorwaarden en komen die in de vorm van een voor beroep vatbare beschikking? De leden van de VVD-fractie willen ook gaarne ruim voor de plenaire behandeling van het wetsvoorstel de concept-AMvB zien inzake de codificatie van de standaardvoorwaarden ruim voor de plenaire behandeling.

De leden de CDA-fractie menen dat in het algemeen belastingregelgeving zoveel mogelijk in de wet dient te worden vastgelegd. Het is opvallend dat er veel AMvB's worden aangekondigd. Ware het niet beter geweest een deel daarvan in de wet op te nemen? Dat past ook beter bij codificatie. Tevens bepleiten deze leden de Kamer te betrekken bij de AMvB's. Zij pleiten erdan ook voor dat de regering voor de plenaire behandeling van het wetsvoorstel de AMvB's bekend maakt. Voorts merken deze leden op dat bij de Hoge Raad nog procedures aanhangig zijn die er toe kunnen leiden dat bepaalde voorwaarden in AMvB's moeten worden opgenomen. Worden deze voorwaarden afgewacht alvorens de nieuwe wet en de AMvB's in werking treden? Zo nee, acht de regering het niet onwenselijk kort na inwerkingtreding van de nieuwe wet weer met nieuwe regelgeving te komen omdat die deze toets niet kan doorstaan?

In de memorie van toelichting komt op meerdere plekken naar voren dat de meer gedetailleerde regels of nadere uitwerkingen van de in de wet opgenomen regelgeving zullen worden opgenomen in een algemene maatregel van bestuur. De leden van de fractie van GroenLinks menen dat het voor een goed oordeel van belang is dat de Kamer zo spoedig mogelijk de beschikking heeft over de algemene maatregel(en) van bestuur. Wanneer kan deze algemene maatregel van bestuur verwacht worden?

De leden van de fracties van GPV en RPF constateren eveneens dat, zoals ook in de toelichting op bladzijde 3 is opgemerkt, in dit voorstel alleen de wezenlijke wetgeving is opgenomen en de meer gedetailleerde regelgeving wordt ondergebracht in een AMvB. Ook deze leden vragen de regering wat meer inzicht te bieden in de bepalingen die door middel van een AMvB worden vastgelegd.

3. Belastingheffing op basis van volledige consolidatie

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

Door de vervanging van de «opgaan in» benadering door «volledige consolidatie» zouden de gevoegde dochtermaatschappijen in de toekomst subjectief belastingplichtig blijven, wat een aantal voordelen met zich brengt. De leden van de PvdA-fractie vragen of de gevoegde dochtermaatschappijen binnen de «opgaan in» benadering niet tevens subjectief belastingplichtig blijven voor de vennootschapsbelasting en dan slechts

hun belastingobject tijdens het bestaan van de fiscale eenheid aan de moedermaatschappij wordt toegerekend. De aan het «opgaan in» benadering gekoppelde vermogensconsolidatie past in elk geval uitstekend bij de ook in het wetsvoorstel omarmde gedachte om de fiscale eenheid als een intern reorganisatie-instrument te laten fungeren. Zij vragen zich ook af of de vervanging van de «opgaan in» benadering door «volledige consolidatie» noodzakelijk is.

Teneinde uitholling tegen te gaan wordt de «opgaan in» benadering vervangen door die van «volledige consolidatie», zo vervolgen de leden van de CDA-fractie. In de memorie van toelichting wordt die wijziging onderbouwd. De vraag is of de gesignaleerde knelpunten ook weggenomen kunnen worden met handhaving van de «opgaan in» benadering. In het commentaar van de NOB d.d. 23 maart 2000 en van Stibbe Simont Monahon Duhot d.d. 13 januari 2000¹, worden daartoe enkele suggesties gedaan. Genoemde leden vragen hierop een reactie en horen graag de afweging waarom niet is aangesloten bij het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 en waarom niet gekozen is voor handhaving van «opgaan in».

Deze leden vragen de regering een volledig overzicht te geven van de naar haar oordeel ongewenste gevolgen van de benadering onder de huidige wetgeving en ook te verduidelijken in welke opzichten het voorgestelde consolidatieregime afwijkt van het huidige recht. Kan een dochtermaatschappij aanspraak maken op toepassing van belastingverdragen?

In de voorgestelde wetgeving is het begrip «volledige consolidatie» niet gedefinieerd, zo constateren de leden van de CDA-fractie. Is het niet wenselijk een meer exacte aanduiding te geven conform de artikelen van Prof.mr. R. J. de Vries en Prof.mr. G. W. J. M. Kampschöer in het Weekblad Fiscaal Recht, waarin zij commentaar leveren op de consolidatie. Ook zij komen tot de conclusie dat een nadere onderbouwing gegeven moet worden. Consolidatie heeft een aantal effecten. De NOB brengt hiervoor een aantal situaties onder de aandacht. Genoemde leden vragen een reactie van de regering op die situaties. (punt 13 a t/m i)

In zijn brief d.d. 14 januari 2000 stelt Prof.dr. M. W. C. Feteris het volgende met betrekking tot de volledige consolidatie, zo vervolgen deze leden. «In plaats van de fictie dat de dochtermaatschappij is opgegaan in de moeder, kiest het wetsvoorstel voor een systeem van belastingheffing op basis van volledige consolidatie. Ik vraag mij af of deze benadering, die de formulering van de wet ingewikkelder maakt, nu tot zoveel betere resultaten leidt dan de huidige regeling. In de memorie van toelichting wordt gesteld dat de jurisprudentie door de dochtermaatschappij welhaast volledig weg te denken veel verder gaat dan nodig is ter verwezenlijking van het uitgangspunt van een aangifte op basis van een verzamelbalans. In de eerste plaats is deze kritiek op de rechtspraak naar mijn mening onterecht, nu de wet al sinds jaar en dag bepaalt dat de dochter wordt geacht te zijn opgegaan in de moeder. Dat de rechter daar zijn consequenties aan verbindt, is vanzelfsprekend. Hoe het ook zij, het zou nuttig zijn als de regering een volledig overzicht zou geven van de naar haar oordeel ongewenste gevolgen van de benadering onder de huidige wetgeving, en tevens zou aangeven in welke opzichten het voorgestelde consolidatieregime (wezenlijk) afwijkt van het huidige recht. Op verschillende punten in de memorie van toelichting wordt namelijk gezegd dat de volledige consolidatie niet tot een (wezenlijk) ander resultaat zal leiden dan het huidige stelsel.»

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

De vraag of een dochtermaatschappij binnen een fiscale eenheid aanspraak kan maken op toepassing van belastingverdragen is inderdaad

een relevant punt, zo constateren de leden van de VVD-fractie. Ook onder het voorgestelde regime kan men zich nog afvragen of de dochter zelfstandig aan de belastingheffing in Nederland onderworpen is. Het is immers niet de bedoeling dat aanslagen vennootschapsbelasting aan haar worden opgelegd over de periode waarin zij deel uitmaakt van de fiscale eenheid (hetgeen, zo menen deze leden, niet met zoveel woorden in de voorgestelde regeling staat). Wellicht is een tussenoplossing mogelijk in die zin dat de belastingplichtigen (moeder en dochter) tezamen worden aangemerkt als fiscale eenheid, dat de aanslagen voor de eenheid worden opgelegd aan de moedermaatschappij en worden berekend alsof de dochter in de moeder is opgegaan. Met het oog op de verdragstoepassing ten aanzien van de dochter zou kunnen worden overwogen om, naast de hoofdelijke aansprakelijkheid van die dochter voor het aan haar toe te rekenen deel van de aanslagen, tevens te bepalen dat de inspecteur bevoegd is de dochter rechtstreeks voor dat deel aan te slaan. In een beleidsregel zou vervolgens kunnen worden vastgelegd dat de inspecteur van die bevoegdheid alleen gebruik zal maken wanneer getwijfeld kan worden aan de verhaalbaarheid bij de moedermaatschappij van een aanslag voor de gehele combinatie.

De regering wijst verder op de gevolgen van de fictie van het opgaan in de moeder in combinatie met de vestigingsplaatsfictie van art. 2, lid 4 Wet Vpb. Die gevolgen worden al ondervangen door de voorgestelde beperking van de vestigingsplaatsfictie. Daarvoor is een stelsel van volledige consolidatie dus niet nodig, zo menen deze leden.

De leden van de fractie van D66 vragen vervolgens of met het voorstel om de benadering van het «opgaan in» te vervangen door het nieuwe begrip «volledige consolidatie» van de winsten en vermogensbestanddelen van de fiscale eenheidsmaatschappijen niet opnieuw onduidelijkheid kan ontstaan over de reikwijdte van het begrip en derhalve een knelpunt zal blijven bestaan. Ook deze leden verzoeken de regering te reageren op hetgeen de NOB in de brief van 23 maart bij de punten 4 en 13 ten aanzien van het begrip volledige consolidatie opmerkt.

Ook de leden van de fractie van GroenLinks zijn niet volledig overtuigd van de noodzaak om de «opgaan in» benadering te vervangen door de «volledige consolidatie». Het is toch ook mogelijk dat de gevoegde dochtermaatschappijen binnen de «opgaan in» benadering eveneens subjectief belastingplichtig blijven voor de vennootschapsbelasting en dat slechts hun belastingobject tijdens het bestaan van de fiscale eenheid aan de moedermaatschappij wordt toegerekend, menen ook deze leden. Verder zou de aanspraak van een gevoegde dochter op verdragstoepassing ook bereikt kunnen worden binnen de «opgaan in» benadering, namelijk door de zelfstandige belastingplicht van de gevoegde dochtervennootschap boven elke twijfel te verheffen. Is het juist om te veronderstellen dat door artikel 2, vierde lid van de VPB niet meer van toepassing te doen zijn op de fiscale eenheid, dit geen zelfstandig argument meer is om de «opgaan in» benadering te vervangen?

De leden van de fracties van GPV en RPF zijn nog niet overtuigd van de noodzaak om de «opgaan in» benadering te vervangen door «volledige consolidatie». Als één van de belangrijkste argumenten wordt door de regering aangevoerd dat daardoor de subjectieve belastingplicht nadrukkelijk kan worden gehandhaafd. En dat is weer van belang om duidelijkheid te scheppen omtrent de toepassing van fiscale belastingverdragen. Zijn er geen andere mogelijkheden om de zelfstandige belastingplicht van vennootschappen binnen een fiscale eenheid te verduidelijken?

3.2 Gevolgen van de zelfstandige belastingplicht

Op blz. 7 van de memorie van toelichting wordt aandacht besteed aan de toepassing van artikel 11, de investeringsaftrek. Hoe moet deze bepaling worden geïnterpreteerd, zo vragen de leden van de PvdA-fractie, ingeval een gevoegd rechtspersoon in een bedrijfsmiddel investeert en dit bedrijfsmiddel vervolgens aan een andere tot dezelfde fiscale eenheid behorende maatschappij ter beschikking stelt. In het huidige fiscale eenheidsregime kan er geen twijfel over bestaan dat een dergelijke terbeschikkingstelling het verlenen van een investeringsaftrek niet in de weg staat, aangezien er als gevolg van de fiscale vermogensconsolidatie voor de heffing van vennootschapsbelasting geen sprake is van een terbeschikkingstelling, laat staan van een terbeschikkingstelling aan een derde. De zelfstandige belastingplicht van gevoegde maatschappijen doet vermoeden dat de betrokken belastingplichtige in het wetsvoorstel geen investeringsaftrek kan claimen.

De leden van de fracties van de PvdA en GroenLinks vragen of de vervanging van «opgaan in» door belastingheffing op basis van volledige consolidatie gevolgen heeft voor de samenloop tussen artikel 10a en artikel 15 van de Vpb. Zal indien een moedermaatschappij van een fiscale eenheid een lening verstrekt aan een niet gevoegde kleindochter, die op haar beurt met de verkregen geldmiddelen een dividend uitkeert aan de gevoegde dochtermaatschappij, deze lening worden aangemerkt als een transactie in de zin van artikel 10a, lid 1 (huidige situatie) Vpb, of als een transactie in de zin van artikel 10a, lid 2, onderdeel a? Dit is namelijk van belang voor het al dan niet van toepassing zijn van de tegenbewijsregeling van artikel 10a, lid 3 Vpb. Laatstgenoemd artikel is in de huidige situatie niet van toepassing.

Wat zijn de mogelijke gevolgen van de zelfstandige belastingplicht voor het concernfinancieringsregime? Zullen financieringen binnen de fiscale eenheid van belang zijn, zo vragen de leden van de PvdA-fractie.

De leden van de VVD-fractie merken op dat in hun brief d.d. 13 januari 2000 Stibbe Simont Monahan Duhot stellen dat belastingheffing op basis van volledige consolidatie tot gevolg heeft dat artikel 15 en volgende enerzijds een aanzienlijk aantal uitzonderingen bevatten die moeten voorkomen dat met het erkennen van de zelfstandige belastingplicht van de in de fiscale eenheid opgenomen maatschappijen deze fiscaal dubbel zouden profiteren van de bepaalde regelingen en anderzijds een aantal specifieke bepalingen bevatten om faciliteiten die onder het huidige regime mogelijk zijn, onder het nieuwe regime niet de pas af te snijden. Veel van deze uitzonderingen en specifieke bepalingen zijn niet nodig onder de «opgaan in» benadering. De gesignaleerde knelpunten kunnen naar hun mening heel goed worden weggenomen onder handhaving van de «opgaan in» benadering, en wel door:

- een bepaling op te nemen waarin de subjectieve belastingplicht van een in een fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappij voorop wordt gesteld en dat dientengevolge de tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting daarop wordt afgestemd;
- art. 2, lid 4, Wet Vpb'69 aan te passen op de wijze zoals verwoord in het wetsvoorstel;
- art. 10a, vierde lid, Wet Vpb'69 ten opzichte van art. 15 Wet Vpb'69 te bestempelen als een *lex specialis*. Daarmee bestaat naast een grammaticaal argument (de specifieke vermelding van art. 10a, vierde lid, in art. 15) een wethistorisch argument (de bedoeling van de wetgever ondubbelzinnig tot uitdrukking te brengen tijdens de parlementaire behandeling) om in een fiscale eenheid opgenomen vennootschappen als verbonden lichamen aan te merken.

- ten aanzien van het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gelegen vaste inrichting te bepalen dat het lichaam dat zijn onderneming in Nederland met behulp van een vaste inrichting uitoefent, 1. moet zijn opgericht naar het recht van de Nederlandse Antillen, Aruba, een lidstaat van de Europese Unie of een staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten waarin een bepaling is opgenomen die discriminatie verbiedt voor lichamen die overigens in dezelfde omstandigheden verkeren als naar Nederlands recht opgerichte lichamen, 2. naar aard en inrichting te vergelijken is met de naar Nederlands recht opgerichte lichamen die als moedermaatschappij of dochtermaatschappij voor toepassing van art. 15 in aanmerking komen, en 3. in Nederland onder toepassing van het verdrag en op grond van nationaal recht effectief in de belastingheffing wordt betrokken voor de winst die aan de vaste inrichting is toe te rekenen.
De leden van de VVD-fractie zouden het waarderen indien de regering uitgebreid reageert op het hier voorgestelde.

Voorts wijst de regering erop dat een door een dochtermaatschappij aangegaan compromis haar gelding in een stelsel van volledige consolidatie in beginsel niet verliest door het aangaan van een fiscale eenheid. Dat kan volgens de leden van de VVD-fractie ook worden aangenomen onder het huidige recht, het valt althans goed te verdedigen. Als daarover toch twijfel mocht bestaan kan dat worden ondervangen door een daartoe strekkende voorwaarde bij het aangaan van een fiscale eenheid (naar analogie met de eerste standaardvoorwaarde over de gedragslijn met betrekking tot de waardering van vermogensbestanddelen). In zo'n voorwaarde zou ook kunnen worden geregeld dat een compromis dat tijdens het bestaan van de fiscale eenheid is gesloten en betrekking heeft op de positie van de dochtermaatschappij, ook na het beëindigen van de fiscale eenheid van kracht blijft voor die dochtermaatschappij. De bestaande onduidelijkheid over de vraag of maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid zijn aan te merken als verbonden lichamen in de zin van art. 10a Wet Vpb., kan ook worden weggenomen door een aanvulling op dit art. 10a.

De leden van de CDA-fractie vragen de regering hoe, in geval een financieringsmaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid, wordt omgegaan met uit financieringsactiviteiten behaalde winst. Behoort deze tot de geconsolideerde winst in de zin van het tiende lid artikel 15?

De leden van de fractie van D66 onderschrijven de gedachte van de regering dat het ongewenst is dat als gevolg van de zelfstandigheid van fiscale eenheidsmaatschappijen het regime van de investeringsaftrek tot een hogere aftrek zou kunnen leiden en dat daarom de investeringen van de maatschappijen voor de toepassing van de tabel op consolidatiebasis in aanmerking worden genomen. Zij verzoeken de regering in dit verband in te gaan op de situatie dat een gevoegd rechtspersoon in een bedrijfsmiddel investeert en dit bedrijfsmiddel vervolgens aan een andere tot dezelfde fiscale eenheid behorende maatschappij ter beschikking stelt. Deze leden staan positief tegenover de mogelijkheid dat een door een maatschappij gevormde vervangingsreserve aangewend kan worden bij de vervangende aankoop door een andere maatschappij.

Uit de memorie van toelichting wordt duidelijk, aldus de leden van de fractie van GroenLinks, dat er verschillende uitzonderingen worden gemaakt op de zelfstandige belastingplicht van de gevoegde dochtervennootschappen. Dit geldt ook voor de uitzonderingen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling. De bepalingen die in het wetsvoorstel als uitzondering gepresenteerd worden, zijn dus eigenlijk de bepalingen waarvoor

in wezen de «opgaan in» systematiek wordt gehandhaafd. Dit vormt naar de mening van deze leden nog een argument om de vraag te stellen of de voorgestelde wijziging van de «opgaan in» bepaling in «volledige consolidatie» nodig is en of aan een aangepast begrip «opgaan» niet minder bezwaren kleven dan aan de in het wetsvoorstel ingeslagen koers.

De voorgestelde wijziging van de huidige verstrekkende benadering (dochtermaatschappij moet min of meer worden weggedacht) naar het in de wettelijke regeling duidelijk tot uitdrukking brengen van het subjectief belastingplichtig blijven van de lichamen die van een fiscale eenheid deel uitmaken, geeft de leden van de fractie van GroenLinks ook nog aanleiding tot de volgende vragen. Wat zijn de mogelijke gevolgen van de zelfstandige belastingplicht voor het concernfinancieringsregime? Zullen financieringen binnen de fiscale eenheid van belang zijn?

Kan de regering nog eens uiteenzetten waarom zij hecht aan de consolidatiebenadering, mede tegen de achtergrond dat er toch een groot aantal uitzonderingen op de zelfstandige belastingplicht wordt voorgesteld, zo vragen de leden van de fracties van GPV en RPF. Wat zal er in de heffing anders gaan dan nu het geval is? Kan de regering in dit kader ook ingaan op het belang om in een fiscale eenheid opgenomen vennootschappen aan te merken als verbonden lichamen, zoals op bladzijde 6 van de toelichting wordt gesteld? Wat zijn hiervan de praktische consequenties?

De leden van de fracties van GPV en RPF begrijpen uit de toelichting dat er binnen een fiscale eenheid geen sprake kan zijn van niet aftrekbare rente als bedoeld in artikel 13 lid 1. Dit betekent dus dat als een vennootschap een buitenlandse vennootschap koopt en daartoe binnen de fiscale eenheid een geldlening opneemt van een eveneens gevoegde vennootschap en die laatste vennootschap financiert die lening uit eigen vermogen, de rente binnen de fiscale eenheid per saldo nihil is. Uit de toelichting begrijpen genoemde leden dat als de in hetzelfde voorbeeld overgenomen buitenlandse vennootschap reeds tot het concern behoort, artikel 10a van de wet (verwerving van een verbonden lichaam) in beeld komt. Of is het mogelijk dat binnen een fiscale eenheid in bepaalde gevallen artikel 10a niet van toepassing is? Is het juist dat in het genoemde voorbeeld de rente «gewoon» belast en aftrekbaar is? Zo ja, kan de regering bevestigen dat de fiscale eenheid – ondanks het blijven bestaan van de afzonderlijke belastingplicht – bepalingen als artikel 10a en artikel 13 lid 1 met hun eventuele werking binnen de fiscale eenheid, toch buiten werking kan stellen?

3.3. Het begrip «consolidatie»

Met betrekking tot de terminologie «volledige consolidatie» hebben de leden van de VVD-fractie de volgende vraag. Kan de regering een definitie geven van wat zij hieronder verstaat opdat er voor de uitvoeringspraktijk geen problemen ontstaan?

4. Totstandkoming en beëindiging van een fiscale eenheid

De leden van de CDA-fractie vragen waarom niet is overwogen bij het voegen en ontvoegen een langere termijn te kiezen om de mogelijkheid van terugwerkende kracht bij het begin van het boekjaar te realiseren? De gevolgen voor het aangaan van de fiscale eenheid zijn vaak zo complex dat deze niet in drie maanden zichtbaar worden. Wat is de definitie van «het tijdstip» precies?

Art 15 roept diverse vragen op die nadere toelichting vereisen, aldus deze leden. De NOB heeft in punt 18 «voegen en ontvoegen», diverse aandachtspunten naar voren gebracht. De leden van de CDA-fractie vragen over de punten c t/m/ j een reactie van de regering.

4.1 Totstandkoming

Onder de huidige regeling kan een fiscale eenheid ten vroegste tot stand komen met ingang van het jaar waarin het verzoek hiertoe is ingediend, mits de moedermaatschappij sinds het begin van dat jaar alle aandelen van de dochtermaatschappij bezit. Het gevolg is dat indien een moedermaatschappij sinds het begin van het jaar alle aandelen bezit en pas aan het eind van het jaar een verzoek doet om als fiscale eenheid te worden aangemerkt, deze fiscale eenheid toch met ingang van datzelfde jaar tot stand komt. De leden van de PvdA-fractie menen dat de voorgestelde regeling, waarbij op verzoek op ieder gewenst moment een fiscale eenheid kan worden aangegaan, lijkt te leiden tot een termijnverkorting. Indien namelijk een moedermaatschappij sinds het begin van het jaar in het bezit is van alle aandelen van de dochtermaatschappij en pas aan het eind van het jaar een verzoek doet, is dit niet binnen drie maanden na het beoogde voegingstijdstip en zal de fiscale eenheid niet met ingang van dat jaar gevormd kunnen worden.

De memorie van toelichting vermeldt, aldus de leden van de CDA-fractie, dat in de toekomst zal worden gezien of het haalbaar is een lagere bezitseijs te realiseren. Kan de regering uiteenzetten waarom thans niet wordt overgegaan tot een lagere bezitseijs en aan welk percentage aandelen wordt gedacht bij verdere verlaging?

Deze leden ontvangen ook graag het commentaar van de regering op de suggesties en de alternatieve benadering van de 95% grens die de NOB voorstelt. Zij vragen tevens een overzicht van de bezitspercentages in de andere EU lidstaten. Waarom heeft Nederland zich niet aangesloten bij de concept-EU richtlijn inzake «cross-border» verliesverrekening, waar een percentage van 75% wordt gehanteerd? Legt de regering het begrip economisch eigendom niet te ruim uit bij de voorbeelden die worden gegeven in art. 15 lid 2 sub b? Wanneer een projectontwikkelingsmaatschappij aandelen gaat verkopen, wordt het project als het ware voor rekening en risico van deze derde ontwikkeld en berust de economische eigendom ook bij deze derde. Het economische belang blijft toch berusten bij de moedermaatschappij? Kan vanuit de «volledige consolidatie»-gedachte worden toegelicht waarom naast de economische ook de juridische eigendom van de aandelen een vereiste is voor het vormen van een fiscale eenheid? Aanvaardt de Hoge Raad deze beleidsopvatting van de fiscus? Wordt het thans bestaande beleid bij optierechten, zoals geformuleerd in het Infobulletin van september 1989 voortgezet?

Tevens vragen de leden van de CDA-fractie naar de argumenten van de driemaands-termijn voor het aangaan van een fiscale eenheid.

De leden van de VVD-fractie juichen de versoepeling van het bezitspercentage toe. Daar waar tot op zekere hoogte sprake is van werknemersparticipatie, kan toch een fiscale eenheid worden aangegaan. De leden van de VVD-fractie merken op dat het bezit van tenminste 95% van de aandelen arbitrair is. Kan worden toegelicht waarom juist voor dit percentage is gekozen en bijvoorbeeld niet voor 90%? Op welke termijn komt de regering met een nadere studie ten aanzien van het verlagen van de bezitseijs? De leden van de VVD-fractie vragen de regering ook een reactie te geven op de suggestie van de NOB in haar brief van 23 maart 2000 om andere dan gewone aandelen buiten aanmerking te laten.

Gaarne ontvangen ook deze leden nog een toelichting op het volgende. Waarom wordt in het kader van de deelnemingsvrijstelling wel genomen met alleen economisch eigendom? Waarom wijkt dit af? Vervolgens vragen de leden van de VVD-fractie of vanuit de volledige consolidatiegedachte kan worden toegelicht waarom zowel de juridische als de economische eigendom van de aandelen vereist wordt. In de brief d.d. 11 januari 2000 stelt VNO-NCW dat de regering geen aandacht besteed aan optierechten in aandelen. Kan zij dit alsnog doen?

Dit wetsvoorstel beoogt dat de ingangsdatum van de fiscale eenheid niet meer dan drie maanden kan liggen vóór het tijdstip waarop het verzoek is gedaan. Nu is het zo dat het verzoek kan worden gedaan tot het eind van het boekjaar met ingang waarvan de eenheid moet ingaan. De leden van de VVD-fractie kunnen zich indenken dat de gevolgen van het aangaan van een fiscale eenheid zo complex zijn dat de belastingplichtigen meer dan drie maanden voorbereiding nodig hebben. Zo krijgt de inspecteur op basis van dit wetsvoorstel een termijn van een jaar om op het verzoek te beslissen. Graag ontvangen deze leden een toelichting.

De leden van de fractie van D66 onderschrijven de gedachte achter het voorstel dat een bezit van ten minste 95% van de aandelen gelijk wordt gesteld met het bezit van alle aandelen. Deze leden hadden evenwel graag gezien dat het onderhavige voorstel was aangegrepen om ten principale de hoogte van de bezitseis te bezien. Zij verzoeken het kabinet in te gaan op de wenselijkheid van de keuze voor partiële voeging op basis van het controlerend belang als criterium. Deze leden willen graag toegelicht hebben op welke bedragen er wordt gezinspeeld indien wordt gesproken van niet onaanzienlijke budgettaire effecten indien een lagere bezitseis wordt geconcretiseerd. Welke voornemens, bijvoorbeeld een notitie terzake op korte termijn, heeft de regering op het punt van het realiseren van een lagere bezitseis? De leden van de fractie van D66 steunen het voorstel om een fiscale eenheid mogelijk te maken met ingang van een door de moeder- en dochtermaatschappij te bepalen tijdstip, mits aan de daartoe gestelde vereisten wordt voldaan. Deze leden verzoeken de regering wel te reageren op de brief van VNO/NCW van 11 januari jl waarin wordt gepleit voor het opnemen in wetgeving van het uitgangspunt dat voorkomen moet worden dat de moedermaatschappij bij een voeging in de loop van het boekjaar genoodzaakt zal zijn tussentijds de boeken op te maken. Voorts verzoeken zij de regering te reageren op hetgeen in de brief van de NOB van 23 maart jl. is opgemerkt over de 95%-grens. De leden van de fracties van GPV en RPF constateren dat met voorliggend wetsvoorstel een fiscale eenheid tot stand kan komen indien de moedermaatschappij tenminste 95% van de aandelen van de dochtermaatschappij in haar bezit heeft. Ze begrijpen dat hiervoor is gekozen omdat, zoals uit de toelichting blijkt, daarmee wordt tegemoetgekomen aan de maatschappijen die hun werknemers de mogelijkheid tot aandelenparticipatie bieden en dat het tevens een eventuele overname kan vergemakkelijken. Waarom heeft de regering er niet voor gekozen dat voor de totstandkoming van een fiscale eenheid als standaardregel geldt dat 99% van de aandelen in bezit moet zijn van de moedermaatschappij, maar dat in geval van een overname of als er sprake is van een aandelenoptieregeling voor werknemers 95% van de aandelen voldoende is? In dit verband vragen de leden van de fracties van GPV en RPF in welke gevallen er een fiscale eenheid tot stand kan worden gebracht tussen de moeder-, de dochter- en de kleindochtermaatschappij. Stel dat onderneming A (moedermaatschappij) 95% van de aandelen van B (dochtermaatschappij) bezit, die op haar beurt weer 95% van de aandelen van C (kleindochtermaatschappij) in handen heeft. Kunnen A, B en C een fiscale eenheid vormen onder de nieuwe bepalingen? A bezit immers geen (indirect) belang van 95% in C, maar slechts $95\% \times 95\% = 90,25\%$.

De leden van de fracties van GPV en RPF constateren voorts dat voor het kunnen aangaan van een fiscale eenheid, de moederBV zowel de juridische als de economische eigenaar van 95% van de aandelen moet zijn. In de praktijk is een overnameproces in veel gevallen een complexe aangelegenheid, waarmee veel tijd gemoeid is en veel verschillende stappen worden doorlopen. De overgang van het economische eigendom en de juridische levering van de aandelen zullen bijna nooit samenvallen en soms zelfs in tijd gemeten relatief ver uit elkaar liggen. Erkent de regering dat dit voor de totstandkoming van de fiscale eenheid problematisch kan zijn, waardoor het doel met het oog waarop onderhavige bepalingen zijn voorgesteld, onder druk komt te staan? Is zij bereid hiervoor een oplossing te creëren?

4.3. Beëindiging

De leden van de PvdA-fractie vragen waarom de belastingplichtige niet de mogelijkheid wordt geboden om een fiscale eenheid op verzoek met terugwerkende kracht tot het begin van het boekjaar te verbreken. Een dergelijke verbreking kan immers zonder extra afsluiting van de boeken gebeuren. Uiteindelijk is er ook sprake van terugwerkende kracht indien een dochter in hetzelfde jaar wordt gevoegd en ontvoegd (artikel 15, zevende lid Vpb).

In het wetsvoorstel wordt niets gezegd over de 13^e standaardvoorwaarde fiscale eenheid, terwijl daar vanuit de literatuur kritiek op is geleverd, aldus deze leden. Op grond van de huidige 13^e standaardvoorwaarde fiscale eenheid dient de schuldeiser zijn concernvordering bij splitsing te waarderen op bedrijfswaarde met als bovengrens de nominale waarde. De achtergrond van deze voorwaarde is het voorkomen van een afwaardering door de schuldeiser na het splitsingstijdstip ten gevolge van de verliespositie van de schuldenaar. Dergelijke verliezen worden namelijk geacht reeds te zijn opgenomen in het resultaat van de fiscale eenheid voor de splitsing. Anders dan in de 2^e standaardvoorwaarde fiscale eenheid wordt echter niets geregeld over de waardering op het niveau van de debiteur. De debiteur zal de schuld hoogstwaarschijnlijk op nominale waarde waarderen. Hierdoor kan dubbele heffing optreden. Indien een vordering door de crediteur op een lager bedrag dan de nominale waarde wordt gewaardeerd en de debiteur uiteindelijk in staat blijkt de schuld volledig af te lossen, staat tegenover een belaste winst bij de crediteur geen corresponderende aftrekpost bij de debiteur. In de literatuur wordt daarom voorgesteld op het splitsingstijdstip de vordering bij de schuldeiser en de schuldenaar in de fiscale balans op een zelfde bedrag te waarderen. Kan de regering hierop een reactie geven, zo vragen de leden van de PvdA-fractie.

In de memorie van toelichting wordt als reden om het ontvoegingstijdstip ten vroegste op het begin van het boekjaar volgend op het lopende boekjaar van de moedermaatschappij te laten aanvangen, gezegd dat hiermee voorkomen wordt dat een belastingplichtige bij een verbreking op verzoek in een gedeelte van het jaar deel uitmaakt van een fiscale eenheid en in het andere gedeelte van het jaar niet. Kan de regering de leden van de VVD-fractie duidelijk maken waarom dit probleem niet speelt bij het tot stand komen van de fiscale eenheid?

De leden van de VVD-fractie vragen de staatssecretaris voorts te reageren op de opmerking van prof. Feteris in zijn eerder genoemde brief, dat het wetsvoorstel en de toelichting niet duidelijk maken in hoeverre de inspecteur de vrijheid heeft een verzoek om beëindiging van de fiscale eenheid af te wijzen, en zo dat wel het geval is wat daarvoor de maatstaf moet zijn.

De leden van de CDA-fractie achten een nadere toelichting wenselijk op het feit dat in artikel 15, lid 7 is opgenomen dat bij verbreking op gezamenlijk verzoek van moeder en dochter beëindiging slechts kan plaatsvinden met ingaan van het boekjaar volgend op het jaar waarin het verzoek is gedaan. Waarom wordt hier niet dezelfde wijze gekozen als de eerste drie in de wet genoemde situaties van verbreken? Leidt deze situatie niet tot aanzienlijk meer kosten?

De leden van de D66-fractie vernemen graag of bij een interne overdracht winst moet worden gerealiseerd indien de dochter wordt ontvoegd. Zij begrijpen dat op grond van de consolidatietechniek winsten behaald bij interne transacties niet tot uitdrukking komen in de winst, maar wel worden gerealiseerd omdat de dochtervennootschap fiscaal zelfstandig is. Deze leden vernemen graag of het waar is dat indien de fiscale eenheid vervolgens wordt verbroken, de winst die ten tijde van de interne overdracht is gerealiseerd alsnog tot uitdrukking moet worden gebracht. Kan voorts worden toegelicht of bij verbreking na 10 jaar belastingheffing plaatsvindt? De leden van de fractie van D66 verzoeken de regering te reageren op het door VNO/NCW gedane verzoek in wetgeving op te nemen dat de fiscale eenheid ten aanzien van die dochtermaatschappij geacht wordt niet tot stand te zijn gekomen bij verbreking van een fiscale eenheid op verzoek van moeder en dochter.

5. Grensoverschrijdende aspecten

De NOB brengt in haar commentaar van 23 maart 2000 een aantal internationale aspecten naar voren (punt 14 NOB). De leden van de fracties van VVD, CDA en D66 vernemen graag een reactie van de staatssecretaris op de door de orde naar voren gebrachte vragen.

5.1 Vreemdrechtelijke lichamen

Met betrekking tot de vestigingsplaatsfictie van artikel 2 lid 4 Vpb vragen de leden van de VVD-fractie waarom gekozen wordt voor een ministeriële regeling en waarom de voorwaarden niet gewoon in de wet worden opgenomen. Kan de regering nog voor de plenaire behandeling uiteenzetten hoe deze voorwaarden er gaan uitzien? De leden van de VVD-fractie zijn geen voorstander van nadere regelgeving als dit niet nodig is. Voorts vragen deze leden of het klopt, kijkend naar het voorstel van de regering, dat de belastinginspecteur nog enige discretionaire bevoegdheid heeft met betrekking tot de vestigingsplaatsfictie.

Volgens het voorgestelde artikel 15, lid 11 aanhef en onderdeel a Wet Vpb kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld voor de beoordeling of een naar buitenlands recht opgericht lichaam naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een naar Nederlands recht opgericht lichaam. Kan de regering thans uiteenzetten wanneer het gaat om buitenlandse rechtsvormen waarbij sprake is van vergelijkbaarheid? Ook op dit punt heeft nadere regelgeving niet de voorkeur van de leden van de VVD-fractie. Het zou de regering sieren als zij dit tijdens de parlementaire behandeling reeds zou aangeven. Deze leden vragen tevens een reactie op hetgeen prof. Feteris hierover heeft opgemerkt in zijn brief d.d. 14 januari 2000. «In onderdeel 5.1 van de memorie van toelichting staat dat de lichamen die naar buitenlands recht zijn opgericht en die deel willen uitmaken van een fiscale eenheid, moeten voldoen aan de vereisten die worden gesteld door de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen. Het is niet duidelijk of hier sprake is van een informatieve mededeling dat deze vennootschappen ook onderworpen zijn aan de verplichtingen van de genoemde wet, of dat naleving van die wet ook een voorwaarde is om deel uit te maken van een fiscale eenheid.

Dat laatste lijkt mij niet de bedoeling. De voorgestelde wettekst biedt er in elk geval geen aanknopingspunten voor, en het stellen van deze eis zou ook moeilijk te rijmen zijn met het beginsel van non-discriminatie. Het zal niet mogelijk zijn een fiscale eenheid te vormen met een lichaam dat naar Nederlands recht is opgericht, maar waarvan de werkelijke leiding en de feitelijke werkzaamheden in het buitenland zijn gelegen. De memorie van toelichting (punt 5.1) voert daartoe aan dat anders import van buitenlandse verliezen mogelijk zou worden. Voor de volledigheid wijs ik erop dat onder het wetsvoorstel (evenals onder de huidige wetgeving) verliesimport wel mogelijk is wanneer een vennootschap met werkelijke leiding in Nederland een verlieslijdende vaste inrichting in het buitenland heeft. Het is zelfs mogelijk dat de activiteiten van zo'n vennootschap voor het overgrote deel bestaan uit de verliesgevende buitenlandse activiteiten.»

De leden van de CDA-fractie wijzen erop dat in de wet nader wordt vastgesteld welke lichamen deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. De vraag rijst of het niet discutabel is dat de gelijkheidsregel is beperkt tot lichamen die zijn opgericht naar het recht van NAA, EU en landen in relatie waarmee een met Nederland gesloten belastingverdrag van toepassing is dat discriminatie naar nationaliteit verbiedt van dergelijke lichamen. Kan de regering daarover een beschouwing geven? Verder wensen deze leden duidelijkheid of er sprake is van een informele mededeling dat deze vennootschappen ook onderworpen zijn aan de verplichtingen van de genoemde wet, of dat naleving van die wet ook een voorwaarde is om deel uit te maken van een fiscale eenheid. De wettekst geeft daar geen aanknopingspunten voor. Bovendien is het stellen van deze eis moeilijk te rijmen met het beginsel van non-discriminatie.

Verder vragen de leden van de CDA-fractie of de eis van zekerheidstelling verenigbaar is met het recht op vrij verkeer van artikel 43 EG. Het is ook niet duidelijk welke rechtsbescherming de betrokken buitenlands belastingplichtige heeft tegen de beslissing van de fiscus over te stellen zekerheid. Waarom bevat het wetsvoorstel geen bepaling?

De leden van de CDA-fractie vragen de regering te reageren op het commentaar van de NOB omtrent de vestigingsplaats en de fiscale eenheid. Voelt de regering iets voor de suggestie om de werking van art. 2, vierde lid, te handhaven? Wat is de achterliggende reden om art. 2 te wijzigen? (zie punten 7 t/m 10 NOB)

De leden van de fracties van GPV en RPF lezen in de toelichting op bladzijde 13 dat de vreemdrechtelijke lichamen moeten voldoen aan de vereisten die worden gesteld in de wet op de formeel buitenlandse vennootschappen. Er wordt aldaar gewezen op de minimumkapitaaleis. Kan de regering verduidelijken wat die eisen in dit verband precies inhouden?

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

In paragraaf 5.2. wordt een aantal situaties geschetst waarin het mogelijk is om een fiscale eenheid te vormen met een vaste inrichting van een buitenlandse belastingplichtige. De leden van de PvdA-fractie vragen waarom de fiscale eenheid tussen twee Nederlandse dochters van een buitenlandse moeder die niet over een Nederlandse vaste inrichting beschikt, waaraan de aandelen van de twee Nederlandse dochters moeten worden gerekend, niet is geregeld. Dit is wel mogelijk op grond van artikel 24, vijfde lid, OESO-modelverdrag, alsmede op grond van artikel 43 EG-verdrag betreffende de vestigingsvrijheid van ondernemingen. In deze

situatie kan het wenselijk zijn dat de twee Nederlandse dochtermaatschappijen een fiscale eenheid kunnen vormen.

Zijn de voorgestelde bepalingen ook van toepassing op vaste vertegenwoordigers, zo vragen deze leden. Moet het begrip vaste inrichting worden geïnterpreteerd als bedoeld in artikel 49, eerste lid, onderdeel a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, of conform het toepasselijk verdrag, zo vragen zowel de leden van de PvdA-fractie als van de fractie van D66.

De leden van de VVD-fractie merken op dat ook een in het buitenland gevestigd lichaam dat een vaste inrichting in Nederland heeft, op grond van het voorgestelde art. 15, lid 4 Wet Vpb. deel zal kunnen uitmaken van een fiscale eenheid, voor zover het de vaste inrichting in Nederland betreft. Daartoe zal het in het buitenland gevestigde lichaam volgens de memorie van toelichting (onderdeel 5.2) zekerheid moeten stellen. Dit is opmerkelijk wanneer men bedenkt dat een lichaam met een vaste inrichting in Nederland, dat geen deel uitmaakt van een fiscale eenheid, geen zekerheid hoeft te stellen. Men kan zich ook afvragen of de eis van zekerheidstelling verenigbaar is met het recht op vrij verkeer van art. 43 EG (voorheen art. 52). Verder rijst de vraag hoe groot de zekerheidstelling moet zijn, zolang nog niet is vastgesteld wat het belastbare bedrag is. De zekerheid zal immers bij voorbaat gesteld moeten worden.

Het is niet duidelijk welke rechtsbescherming de betrokken buitenlands belastingplichtige heeft tegen de beslissing van de fiscus over de te stellen zekerheid. Het wetsvoorstel bevat geen bepaling op grond waarvan dit zou moeten gebeuren bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

In de memorie van toelichting wordt vermeld dat bij «volledige consolidatie», anders dan bij de «opgaan in» benadering, geen praktische bezwaren zijn verbonden aan het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gelegen vaste inrichting, aldus de leden van de GroenLinks-fractie. Wat zijn de praktische bezwaren bij de «opgaan in» benadering in combinatie met de mogelijkheid om een vaste inrichting deel te laten uitmaken van een fiscale eenheid? Wellicht kan aan eventuele praktische bezwaren worden tegemoetgekomen door de dochtermaatschappij uitdrukkelijk subjectief belastingplichtige te verklaren.

Ook de leden van de fracties van GPV en RPF hebben kennisgenomen van de mogelijkheid ook een vaste inrichting in een fiscale eenheid op te nemen. De schematische weergave in de toelichting op blz. 14 en 15 leidt tot de vraag wie nu precies de eigenaar moet zijn van de met de Moeder BV gevoegde vaste inrichting. Stel dat de Moeder BV in Nederland 100% van de aandelen heeft van de Belgische dochter-NV, die op haar beurt weer een belang heeft van 100% in een Belgische kleindochter NV, die een vaste inrichting heeft in Nederland. Kan de vaste inrichting van deze Belgische kleindochter worden opgenomen in de fiscale eenheid van de Moeder BV? Uit de toelichting begrijpen genoemde leden dat als de Nederlandse Moeder-BV een 100% buitenlandse dochter heeft, en die buitenlandse dochter heeft een Nederlandse vaste inrichting, dat de Moeder-BV en de vaste inrichting een fiscale eenheid kunnen vormen. Het bevreemdt hen echter dat als de buitenlandse dochter een (100%) Nederlandse deelneming zou hebben, deze Nederlandse deelneming géén fiscale eenheid kan vormen met de Moeder-BV. Kan de regering nader uiteenzetten waarom in de geschetste situatie de Nederlandse kleindochter van de Moeder-BV geen fiscale eenheid kan vormen met de Moeder BV, terwijl dat wel zou kunnen indien die kleindochter een vaste inrichting zou zijn?

In aanvulling hierop hebben de GPV- en RPF-leden nog de volgende vraag naar aanleiding van voorbeeld c op bladzijde 15 van de memorie van toelichting. Hieruit begrijpen zij dat twee vaste inrichtingen een fiscale eenheid kunnen vormen. Indien die mogelijkheid wordt gecreëerd, waarom zou dan niet tevens een fiscale eenheid mogelijk zijn, als die twee vaste inrichtingen worden vervangen door twee BV's? Met andere woorden: kunnen die twee BV's ook een fiscale eenheid vormen? Als dat niet het geval is, is de regering dan bereid die mogelijkheid in de wet alsnog op te nemen?

Overigens ontstaat bij de leden van de fracties van GPV en RPF het vermoeden dat de gecreëerde (nieuwe) mogelijkheden in dit kader allerlei ingewikkelde verdragstechnische discussies tot gevolg hebben. Kan de regering, uitgaande van voorbeeld c op blz. 15 van de toelichting, verduidelijken welke verdragen van toepassing zijn als M is gevestigd in Canada en D in Denemarken en als D winst, die deels afkomstig is van de Nederlandse vaste inrichting, uitkeert aan M?

De leden van de fracties van GPV en RPF begrijpen dat het voegen van vaste inrichtingen en kwalificerende buitenlandse entiteiten mogelijk dient te worden gemaakt vanwege non-discriminatiebepalingen van het EU-verdrag, belastingverdragen en de Belastingregeling voor het Koninkrijk. Kan de regering een overzicht geven van de verdragen waarin een dergelijke bepaling is opgenomen en tevens vermelden of de landen die het betreffen juridische entiteiten kennen die vergelijkbaar zijn met onze NV of BV?

5.3. Vestigingsplaatsfictie

In het wetsvoorstel wordt geregeld dat lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid feitelijk in Nederland gevestigd dienen te zijn, aldus de leden van de PvdA-fractie. Dit kan een belemmering vormen voor het vormen van een fiscale eenheid met een lichaam dat naar het recht is opgericht van een land dat de leer van de werkelijke zetel volgt. In een dergelijk land, zoals bijvoorbeeld Duitsland, kan de verplaatsing van de werkelijke zetel naar Nederland tot gevolg hebben dat het lichaam ophoudt te bestaan. Het feitelijk gevestigd dienen te zijn in Nederland leidt in deze situaties tot ongewenste gevolgen. Zijn deze gevolgen in de besluitvorming betrokken, zo vragen deze leden.

Dient de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, Vpb te vervallen voor de toepassing van artikel 15 Vpb, zo vragen deze leden. Artikel 15, derde lid, onderdeel c sluit namelijk al de mogelijkheid van deelname aan een fiscale eenheid uit voor naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen die op grond van een belastingverdrag als ingezetene van het andere verdragsland worden aangemerkt en op die grond voor de toepassing van dat verdrag niet als ingezetene van Nederland gelden. Indien de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid VPB zou komen te vervallen voor de toepassing van artikel 15 VPB leidt dit ertoe dat deelname aan een fiscale eenheid niet alleen wordt uitgesloten voor deze verdragsgevallen, maar ook voor situaties waarin naar Nederlands recht opgerichte maar feitelijk buiten Nederland geleide vennootschap overigens onbeperkt Nederlands belastingplichtig blijft. Is met deze uitsluiting rekening gehouden, zo vragen deze leden.

De leden van de fracties van GPV en RPF constateren dat in het onderhavige wetsvoorstel wordt geregeld dat lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid, op basis van feiten en omstandigheden (artikel 4 AWR) en voor verdragstoepassingen, in Nederland gevestigd moeten zijn. Zij wijzen erop dat het buiten werking stellen van artikel 2 lid 4 ook een aantal ongewenste en wellicht niet beoogde effecten kan hebben. Dit geldt

bijvoorbeeld voor een Nederlands concern, dat via een gevoegde en overigens lege BV, een buitenlandse vaste inrichting of een transparant samenwerkingsverband in bezit heeft. Die lege BV (onderdeel van de Nederlandse fiscale eenheid) is veelal om reden van beperking van aansprakelijkheid opgericht en treedt formeel op als hoofdhuis van de vaste inrichting of als (commanditair) vennoot van het samenwerkingsverband. De buitenlandse activiteiten van de vaste inrichting of het samenwerkingsverband worden meestal lokaal geleid. Volgens artikel 4 AWR (feiten en omstandigheden) is de nu nog gevoegde BV in het buitenland gevestigd. Betekent dit dat deze BV nog wel in Nederland aangifte moet doen (de BV is immers op grond van artikel 2 lid 4 in Nederland gevestigd), maar dat de BV geen deel meer kan uitmaken van een fiscale eenheid? Als dit inderdaad zo is, zal het buiten werking stellen van artikel 2 lid 4 grote consequenties hebben. Zijn deze consequenties beoogd en zo nee, is de regering bereid om de mogelijkheid te laten voortduren dat een (lege) BV die buitenlandse activiteiten heeft (vaste inrichting of via transparante entiteiten) gewoon onderdeel kan blijven uitmaken van een fiscale eenheid?

6. Verrekening van verliezen

De leden van de VVD-fractie vragen de regering te reageren op de vragen die Stibbe Simont Monahan Duhot en de NOB over verliescompensatie hebben geformuleerd.

In het commentaar van PriceWaterhouseCoopers van 14 januari 2000¹ zijn over het onderwerp verliesverrekening in het voorgestelde art. 15 verschillende aandachtspunten en vragen naar voren gebracht. De leden van de CDA-fractie vragen de regering hier een reactie op te geven. Wil zij tevens een reactie geven op het genoemde artikel in het Weekblad Fiscaal Recht: «Enkele regelingen bij voeging en ontvoeging»?

6.1 Verrekening van verliezen tijdens de fiscale eenheidsperiode

In het wetsvoorstel wordt de onbeperkte termijn van verliesverrekening gehandhaafd. De leden van de PvdA-fractie en de fractie van GroenLinks vragen waarom de ingewikkelde exercitie van winsttoerekening niet kan worden beperkt tot acht jaar (oude termijn voorwaartse verliesverrekening), zonodig gecombineerd met een verrekening zonder beperkingen van de na de acht-jaarstermijn nog niet verrekende verliezen. Uiteindelijk wordt in de memorie van toelichting gesteld dat gebleken is dat verliezen meestal binnen de «oude» acht-jaarstermijn verrekend kunnen worden, zodat budgettaire redenen een dergelijke regeling niet in de weg kunnen staan.

De leden van de CDA-fractie hebben enkele vragen betreffende de verliescompensatie. Zullen er in navolging van de huidige regeling met betrekking tot dochtermaatschappijen die bij oprichting zijn gevoegd in een fiscale eenheid, geen beperkingen gelden voor verliescompensatie over het voegingstijdstip heen?

Waarom is niet overwogen de winsttoerekening ten aanzien van voorvoegingsverliezen te beperken tot acht jaar na voeging? Wat vindt de regering van de suggestie van C.B.Bavinck in zijn bijdrage in Weekblad Fiscaal Recht van januari 2000?

Artikel 15ag geeft een verruiming aan van de verliescompensatie. Kan worden toegelicht, zo vragen deze leden, waarom voor de berekening van het aan de te ontvoegen dochtermaatschappij mee te geven fiscale eenheidsverlies niet eenvoudig is gekomen voor de enkelvoudige winstberekening in de zin van het voorgestelde artikel 15aa, onderdeel e. Welke

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

eventuele nadelen brengt de berekening van het aan de te ontvoegen dochter mee te geven fiscale eenheidsverlies op basis van de enkelvoudige winstberekening mee?

Zorgen hebben de leden van de CDA-fractie ten aanzien van de lange tijd van onzekerheid over het bestaan van verliezen. Tussen ontvoeging en het opleggen van de aanslag verstrijkt meestal een lange periode. De inspecteur kan eveneens alsnog verliezen meegeven. Bevat de door de inspecteur afgegeven beschikking tevens het bedrag aan mee te geven verliezen?

De leden van de fractie van D66 merken op dat het onduidelijk is hoe wordt omgegaan in het geval een bestaande fiscale eenheid verliezen heeft geleden en deze wordt uitgebreid met een nieuwe dochtermaatschappij. Deze leden verzoeken de regering een nadere toelichting te geven en in te gaan op de wenselijkheid om het beleid terzake in regelgeving neer te leggen. De leden van de fractie van D66 verzoeken voorts nader te verduidelijken of de inspecteur altijd een beschikking zal afgeven indien sprake is van toerekenbare verliezen. Waarom wordt niet een voor bezwaar vatbare beschikking wordt afgegeven indien de inspecteur besluit dat de verliezen met de te ontvoegen dochtermaatschappij meegaan in situaties dat belastingplichtigen geen verzoek hebben gedaan voor het meegeven van verliezen?

De leden van de fracties van GPV en RPF constateren dat de keuze om voor de verrekening van voorvoegingsverliezen en voor de winstsplitsing de onbeperkte termijn te handhaven vooral is ingegeven door het feit dat in de praktijk in de meeste gevallen de verliezen binnen de oude achttienjarige termijn verrekend kunnen worden. Is dit nu juist geen argument, mede ook vanuit het oogpunt van een beperking van de administratieve lasten, om de termijn van verliesverrekening te begrenzen, zodat de ingewikkelde berekening van de winsttoedeling kan worden beperkt tot acht jaar?

Tenslotte verzoeken de GPV- en RPF-fractieleiden de regering nader in te gaan op het vereiste van winstsplitsing indien vennootschappen met een voorvoegingsverlies worden gevoegd in een fiscale eenheid. Uit de toelichting begrijpen genoemde leden dat de regering geen termijn van 8 jaar wil hanteren als verplichte periode van winstsplitsing omdat uit de praktijk blijkt dat dit niet nodig zou zijn. Zij merken op dat naar hun oordeel een dergelijke periode wel van belang is, zeker nu sinds 1995 de compensabele verliezen onbeperkt compensabel zijn geworden. Deze leden menen dat het in het kader van de verlichting van de administratieve lasten zeer is aan te bevelen een splitsingsperiode vast te stellen. Gaarne vernemen zij de reactie van de regering hierop.

6.2. Verrekening van verliezen na de fiscale eenheidsperiode

In tegenstelling tot de huidige 14^e standaardvoorwaarde fiscale eenheid kunnen voorvoegingsverliezen onbeperkt worden verrekend met navoegingswinsten indien er geen fiscale eenheid meer is. Deze verliezen kunnen ook worden verrekend met de winsten afkomstig uit vermogensbestanddelen die door andere gevoegd geweest zijnde lichamen indertijd tijdens de fiscale eenheid naar de moedermaatschappij zijn overgeheveld. De in het voorgestelde 15ag, vierde lid Vpb neergelegde beperking ziet namelijk alleen op ontvoegde dochtermaatschappijen, terwijl artikel 15af Vpb alleen ziet op situaties waarin sprake is van een fiscale eenheid. Is dit de bedoeling van de regering geweest, zo vragen de leden van de PvdA-fractie en de fractie van GroenLinks.

Een nieuwe mogelijkheid vormt het kunnen verrekenen van fiscale eenheidsverliezen die aan de ontvoegde dochtervennootschap zijn toe te rekenen, met de eigen navoegingswinsten. Er wordt vermeld dat de commerciële jaarstukken een belangrijk hulpmiddel kunnen zijn bij het bepalen van de wijze waarop de verliezen aan een te ontvoegen dochtermaatschappij moeten worden toegerekend. Aangezien het jaarrekeningenrecht op vele punten afwijkt van het fiscale recht lijkt deze aanwijzing niet voldoende om duidelijkheid te scheppen. Kan meer duidelijkheid worden gegeven over de wijze van verliesverrekening, zo vragen deze leden.

Alhoewel een zelfstandige belastingplicht van een gevoegde dochtermaatschappij hoofdregel is in voorliggend wetsvoorstel, is het niet mogelijk om na verbreking van een fiscale eenheid verliezen van de dochter te verrekenen met de door die maatschappij tijdens de fiscale eenheid behaalde winsten. Gegeven de voorgestelde zelfstandige winstberekening per maatschappij wordt in de nieuwe regeling ten onrechte niets geregeld ten aanzien van volgtijdige voegingen. Indien bijvoorbeeld een reeds bestaande fiscale eenheid wordt gevoegd, kan het niet zo zijn dat binnen die reeds bestaande fiscale eenheid geleden verliezen tengevolge van de latere voeging nog slechts verrekenbaar zijn met de winsten van de maatschappij waar die verliezen oorspronkelijk zijn geleden. Het ligt voor de hand dat dergelijke verliezen na die latere voeging kunnen worden verrekend met de gehele winst van die voordien reeds bestaande fiscale eenheid. Welke bezwaren ziet de regering om dit expliciet in de voorgestelde regeling op te nemen, zo vragen de leden van de PvdA-fractie.

Voorvoegingsverliezen van een dochtermaatschappij worden na beëindiging van de fiscale eenheid aan die maatschappij «meegegeven», ook indien zij betrokken is geweest bij een transactie binnen de fiscale eenheid waarbij stille reserves zijn verschoven. In dat geval zullen de voorvoegingsverliezen volgens het voorstel echter niet kunnen worden verrekend met latere winsten die ontstaan door realisatie van de stille reserves die zijn begrepen in de vermogensbestanddelen die bij deze «besmette transactie» zijn verkregen (art. 15ag, lid 4 Wet Vpb. volgens het voorstel). De leden van de VVD-fractie vragen of het redelijk is dat deze regeling ook betrekking heeft op stille reserves die zijn aangegroeid na de «besmette transactie». Naar doel en strekking van de voorgestelde regeling zou het voldoende moeten zijn dat geen compensatie kan plaatsvinden met winsten die ontstaan door realisatie van de stille reserves die aanwezig waren op het moment van de «besmette transactie». Deze benadering sluit aan bij de uitspraak van het Gerechtshof in Amsterdam van 25 mei 1999, V-N 1999, blz. 3350 e.v. ten aanzien van de huidige veertiende standaardvoorwaarde.

Het wetsvoorstel bevat geen duidelijke regeling voor het geval een bestaande fiscale eenheid die verliezen heeft geleden, wordt uitgebreid met een nieuwe dochtermaatschappij. Komen er nadien winsten op bij een maatschappij die reeds gevoegd was in de eenheid, dan is het redelijk dat die winsten niet alleen verrekend kunnen worden met verliezen uit de tijd van de fiscale eenheid die aan de betreffende vennootschap zijn toe te rekenen, maar met het gehele verlies van de reeds bestaande eenheid. De voorgestelde tekst van art. 15af Wet Vpb. maakt niet volstrekt duidelijk wat er in zo'n geval moet gebeuren. Zou een regeling analoog aan het voorgestelde art. 15ae, lid 1 Wet Vpb. redelijk zijn, zo vragen de leden van de VVD-fractie.

Het voorgestelde artikel 15ag Wet Vpb. opent de mogelijkheid dat de verliezen alleen verrekend kunnen worden met toekomstige winsten van de ontvoegde dochtermaatschappij. Dit kan gebeuren op basis van een gezamenlijk verzoek van moeder en dochter, maar ook tegen hun wil op

basis van een beschikking van de inspecteur. De inspecteur moet daartoe aannemelijk maken dat de betreffende verliezen aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen (art. 15ag, lid 2, onderdeel b Wet Vpb.). Uit de tekst van het wetsvoorstel en de memorie van toelichting blijkt niet of de inspecteur altijd zo'n beschikking zal afgeven indien sprake is van toerekenbare verliezen, of dat er sprake is van een discretionaire bevoegdheid. Als dat laatste het geval is, zou het, volgens prof. Feteris in zijn brief van 14 januari jl., wenselijk zijn dat de toelichting ten minste in hoofdlijn de maatstaven aangeeft op basis waarvan de inspecteur die bevoegdheid zal uitoefenen. De leden van de VVD-fractie vragen de regering hierop een reactie te geven.

De betrokken maatschappijen kunnen tevoren zekerheid krijgen door de inspecteur te verzoeken hierover bij voor bezwaar vatbare beschikking te beslissen (art. 15ag, lid 6 Wet Vpb. volgens het voorstel). Het verzoek moet volgens het voorstel worden ingediend vóór het ontvoegingstijdstip. De leden van de VVD-fractie vragen zich af waarom dit uiterste tijdstip wordt gehanteerd, nu de inspecteur bevoegd is om ook op een later tijdstip uit eigen beweging te beslissen dat de verliezen met de dochter «meegaan». Het is de leden van de VVD-fractie ook niet duidelijk waarom in het laatste geval geen voor bezwaar vatbare beschikking is voorgeschreven, zodat de moeder en de dochter nog jaren in onzekerheid kunnen verkeren over de vraag wie van hen deze verliezen kan compenseren. De onzekerheid blijft bestaan totdat de aanslag geregeld wordt van een van beide maatschappijen over een winstjaar waarmee die verliezen verrekend zouden kunnen worden; zonder voorafgaande beschikking roept dat overigens nog tal van vragen op over de verhouding tussen de aanslagregeling bij moeder en ontvoegde dochter. Wellicht is het wel de beoordeling van de regering dat ook de vaststelling op initiatief van de inspecteur geschiedt bij een voor bezwaar vatbare beschikking; de memorie van toelichting bij artikel 15ag, lid 3 Wet Vpb. wijst hier wel op, maar dit artikellid ziet alleen op de vaststelling op verzoek van de belastingplichtigen.

Standaardvoorwaarde 14 is naar aanleiding van de uitspraak van het Gerechtshof door de staatssecretaris aangepast. Ligt het niet voor de hand deze aanpassing in het wetsvoorstel te verwerken, zo vragen de leden van de CDA-fractie.

De leden van de fracties van GPV en RPF wijzen erop dat het voorstel om verliezen mee te geven aan een maatschappij die de fiscale eenheid verlaat tot ongewenste onzekerheden kan leiden. Dit is het gevolg van de keuze om de inspecteur de mogelijkheid te bieden achteraf te bepalen dat de hoogte van de meegegeven verliezen op een ander bedrag moet worden vastgesteld. In veel gevallen zal noch door de verkoper, noch door de inspecteur op het moment van verkoop de hoogte van het bedrag aan verliezen kunnen worden bepaald die aan de koper moet worden meeverkocht. Zeker als de verkoop midden in een boekjaar plaatsvindt, zal het fiscale resultaat over die periode nog niet bekend zijn. Deelt de regering de mening van genoemde leden dat het onwenselijk is als de hoogte van de meegegeven verliezen pas na een paar jaar definitief wordt vastgesteld? Ziet de regering mogelijkheden om de hoogte van de mee te geven verliezen veel sneller vast te stellen, bijvoorbeeld op basis van een redelijke inschatting?

In dit kader vragen de GPV- en RPF-leden aandacht voor de consequenties van de zogenaamde boekenonderzoeken die leiden tot correcties over de jaren die liggen vóór het verkoopmoment. Zij begrijpen dat de verkoper de vennootschapsbelasting in enigerlei vorm moet voldoen over correcties die worden doorgevoerd in de inmiddels verkochte vennootschappen,

terwijl de compensabele verliezen die bij die vennootschappen horen inmiddels bij de koper zijn aanbeland. Is het de bedoeling van de regering dat de vennootschapsbelasting over de correcties voor rekening is van de verkoper, terwijl de verliezen inmiddels «eigendom» van de koper zijn?

De leden van de fracties van GPV en RPF lezen in de toelichting dat meegegeven verliezen op grond van artikel 20, lid 5 van verrekening uitgesloten kunnen zijn. De consequenties hiervan zijn voor genoemde leden niet geheel duidelijk. Artikel 20, lid 5 bepaalt in hoofdlijn dat, indien de onderneming van een vennootschap is gestaakt en de aandelen van die vennootschap voor 30% of meer in andere handen komen, de compensabele verliezen niet meer voor verrekening in aanmerking komen. Bij elke wat meer omvangrijke overname zullen ook (divisie)vennootschappen worden meeverkocht die recent of wat langer geleden hun activiteiten hebben gestaakt. De verliezen behoren tot de verliezen van de (grote) fiscale eenheid van de verkoper en zullen met de «deel» fiscale eenheid worden meeverkocht aan de koper. De achterblijvende fiscale eenheid kan deze verliezen dus niet meer verrekenen. Is de conclusie juist dat de verliezen die behoren tot de BV's, die hun onderneming hebben gestaakt, bij de koper niet meer voor verrekening in aanmerking komen?

Tegen de achtergrond van de betekenis van artikel 20, lid 5 is het voor de leden van de fracties van GPV en RPF niet duidelijk wat wordt bedoeld met de opmerking dat «de verliezen die bij de fiscale eenheid of de moedermaatschappij achterblijven ingevolge artikel 20, lid 5 van de wet van verrekening uitgesloten kunnen zijn». In dit geval is toch niet voldaan aan de eis van wijziging van (30% van de) aandeelhouders? Is het dan niet logisch dat de verliezen die bij de fiscale eenheid of de moedermaatschappij achterblijven gewoon verrekenbaar zijn en blijven? Kan de regering hierover helderheid verstrekken?

7. Overdracht van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid

Gemeld wordt, aldus de leden van de PvdA-fractie, dat het «ten goede komen» criterium wordt geschrapt. Er wordt geredeneerd dat formeel boekhoudkundig winst wordt gerealiseerd. Er wordt niet gekeken naar wat materieel wordt gerealiseerd. Kan hier geen overkill optreden, zo vragen deze leden. De afrekening kan ook meerwaarden omvatten die toehoren aan maatschappijen die deel blijven uitmaken van de fiscale eenheid, in tegenstelling tot de huidige sanctie in de 16^e standaardvoorwaarde fiscale eenheid. Indien een splitsing van een fiscale eenheid aanleiding geeft om af te rekenen over voordelen die nog niet eerder tot uitdrukking zijn gekomen, kan men zich afvragen of artikel 15ai niet overbodig is. Kan de regering hierover een nadere toelichting geven?

Is overwogen om van het systeem van herwaardering naar de waarde in het economische verkeer over te stappen op de bij overdracht gerealiseerde boekwinst verminderd met de afschrijving, zo vragen deze leden.

Met betrekking tot de aanpassing van de 16^e standaardvoorwaarden vragen de leden van de VVD-fractie waarom is gekozen voor overkill in relatie tot het begrip ten goede komen. Immers realisatie van stille reserves kan ook aan de orde komen indien een fiscale eenheid verbroken wordt ongeacht de vraag of de tegenwaarde van de stille reserves aan een maatschappij van de fiscale eenheid ten goede is gekomen. Kan dit niet heroverwogen worden, zo vragen de leden van de VVD-fractie.

Prof. Feteris merkt in zijn eerder genoemde brief op: «de sanctie gaat ook erg ver doordat zij aanknoopt bij de stille reserves in het verschoven

vermogensbestanddeel ten tijde van de verbreking van de fiscale eenheid. Het zou redelijker zijn aan te knopen bij de stille reserves ten tijde van de «besmette transactie» (vgl. de beslissing van het Gerechtshof te Amsterdam van 25 mei 1999, V-N 1999, blz. 3350 e.v. over de huidige standaardvoorwaarde 14). Die laatste termijn wordt in een aantal gevallen verlengd ten opzichte van het huidige recht, n.l. wanneer de afschrijvingstermijn voor de overgedragen vermogensbestanddelen langer is dan 10 jaar. In afwijking van de voorgestelde wettekst spreekt de memorie van toelichting van de «normale afschrijvingstermijn». Dit behoeft nadere uitleg. Verder is het de vraag welke termijn bepalend is bij bedrijfsmiddelen ten aanzien waarvan de belastingplichtige een zekere keuzevrijheid heeft ten aanzien van de afschrijvingstermijn. Op grond van het overgangsrecht zal de nieuwe sanctietermijn ook worden gehanteerd in gevallen waarin de «besmette transactie» onder het huidige recht heeft plaatsgevonden in de veronderstelling dat daarna een kortere sanctietermijn zou worden gehanteerd. Deze verwachtingen worden door het voorgestelde overgangsrecht doorkruist.

Naar analogie van de bedrijfsfusiefaciliteit kent artikel 15ai, lid 2, onderdeel b Wet Vpb. volgens het voorstel een sanctietermijn van drie jaren, indien een onderneming of een zelfstandig deel daarvan uitsluitend tegen uitreiking van aandelen is overgedragen. Op grond van de tweede volzin van artikel 14, lid 1 Wet Vpb. kan de driejaarstermijn bij de bedrijfsfusieregeling worden ingekort op grond van een ontheffing van de Minister van Financiën. Het ligt in de rede om een zelfde ontheffingsmogelijkheid in het nieuwe artikel 15ai Wet Vpb. op te nemen. Evenzo verdient het aanbeveling dat de belastingplichtige ook met het oog op de toepassing van artikel 15ai Wet Vpb. tevoren van een inspecteur een beschikking kan vragen over de vraag of de voorgenomen inbreng aan de wettelijke vereisten voldoet (vgl. art. 14, lid 3 Wet Vpb.).»
Gaarne vernemen de leden van de VVD-fractie een reactie van de regering hierop.

De leden van de CDA-fractie constateren dat artikel 15ai, lid 2, sub c ingaat op de verfijning van de sanctietermijn «besmette» transacties. De regering kiest voor onderscheid in afschrijvingsduur. Kan duidelijker worden gemotiveerd waarom de sanctietermijn van de 16^e standaardvoorwaarde wordt verfijnd? Wat is de noodzaak voor deze verfijning? Houdt de termijnverlenging in de materiële zin geen terugwerkende kracht in? De verlenging van de sanctietermijn tot 10 jaar betekent een forse verzwaaring. Waarom is deze verzwaaring nodig en waarom wordt er geen overgangsrecht voorgesteld? Deze leden wijzen terugwerkende kracht af. In het nieuwe artikel 15ai, onderdeel a geldt een toets voor zowel de overdrager als de ondernemer van het vermogensbestanddeel. Waarom is deze toets ingesteld?

Het begrip «ten goede komen» wordt geschrapt. Waarom komt dit begrip te vervallen? De genoemde leden missen een goede motivering waarom een redelijke belangenafweging van bedrijven en overheid niet met een minder verstrekkend voorstel wordt voldaan. Niet elke verbreking van de fiscale eenheid leidt tot materiële realisatie van stille reserves die schuilgaan in besmette vermogenstransacties. Is artikel 15ai niet overbodig? De voorgestelde termijn waarbinnen het verbreken van de fiscale eenheid leidt tot inwerkingtreding van de sanctie roept vragen op. In standaardvoorwaarde 16 onderdeel b, eerste lid, is de termijn uitgedrukt in boekjaren, in artikel 15ai in kalenderjaren. Waarom is boekjaar door kalenderjaar vervangen?

De NOB brengt in haar commentaar diverse punten betreffende het voorgestelde artikel 15ai naar voren. Dit betreft aspecten van overkill, sanctie-

termijn, overgangsrecht etc. Genoemde leden vernemen graag de reactie van de regering op de gestelde vragen (punt 16 c t/m j).

De leden van de fractie van D66 merken op dat de sanctiebepaling in de 16e standaardvoorwaarde wordt aangepast ter voorkoming van overkill. In de brief van 14 januari jl. van PricewaterhouseCoopers wordt gesproken van het inruilen van de ene overkill voor de andere (blz. 13). De leden van de fractie van D66 verzoeken de regering te reageren op hetgeen in deze brief hierover is gesteld.

De leden van de fractie van D66 vragen of de regering heeft overwogen om van het systeem van herwaardering naar de waarde in het economisch verkeer over te stappen op de bij de overdracht gerealiseerde boekwinst verminderd met de afschrijving. Deze leden verzoeken haar verder de noodzaak van de voorgestelde verfijning in de 16^e standaardvoorwaarde (een sanctietermijn van 10 jaar voor vermogensbestanddelen waarvan de normale afschrijvingstermijn meer dan 10 jaar belooft) nader toe te lichten en daarbij het aspect van de materiële terugwerkende kracht te betrekken. Kan de regering voorts ingaan op situaties waarin de belastingplichtige keuzevrijheid heeft ten aanzien van de afschrijvingstermijn?

De leden van de fracties van GPV en RPF begrijpen dat de regering voorstelt om de sanctietermijn voor bedrijfsmiddelen waarop meer dan 10 jaar wordt afgeschreven, te verlengen tot 10 jaar. De vraag komt op hoe in dit kader met «grond» moet worden omgegaan. Blijft daarvoor de termijn van zes jaar gelden omdat op grond niet wordt afgeschreven?

8. Diversen

Ten slotte vragen de leden van de fractie van de PvdA-fractie om een reactie op de commentaren van VNO-NCW van 11 januari 2000, Stibbe Simont Monahan Duhot van 13 januari 2000, Universiteit van Amsterdam van 18 januari 2000, Price WaterhouseCoopers NV van 14 januari 2000 en de NOB van 23 maart 2000, voorzover de vragen niet reeds in het verslag zijn gesteld.

De leden van de CDA-fractie vragen de regering specifiek te reageren op de artikelen in het Weekblad Fiscaal Recht, nr. 6370 van januari 2000, voorzover deze niet expliciet aan de orde zijn gesteld in dit verslag. Daarbij vragen zij tevens aandacht voor de internationale aspecten van het herziene regime fiscale eenheid.

8.3 Buitenlandse resultaten

Het gezamenlijk bedrag van de belastingverminderingen van de lichamen mag niet groter zijn dan het bedrag van de belasting berekend over het geconsolideerde resultaat. Het is de leden van de PvdA-fractie niet duidelijk in het geval dat de wereldwinst niet voldoende is om alle rechten van gevoegde lichamen op voorkoming van dubbele belasting volledig te kunnen honoreren, hoe het voor voorkoming beschikbare bedrag dient te worden verdeeld. Kan de regering dit toelichten?

9. Overgangsrecht

Lichamen waarvan de «besmette» termijn van zes boekjaren al is verstreken, kunnen alsnog met een afrekening op de voet van artikel 15ai Vpb worden geconfronteerd, zo merken de leden van de PvdA-fractie op. Dit zal zich kunnen voordoen bij vermogensbestanddelen waarvoor onder het nieuwe regime een afschrijvingstermijn van meer dan tien jaren geldt, terwijl in het kader van de 16^e standaardvoorwaarde fiscale eenheid een termijn van zes boekjaren in acht genomen moet worden. Is er in deze

situatie sprake van terugwerkende kracht, zo vragen de leden van de PvdA-fractie.

Een fiscale eenheid die niet aan de eisen voldoet voor het nieuwe regime vervalt op de datum van de inwerkingtreding van het nieuwe regime. Dit geldt bijvoorbeeld voor een fiscale eenheid met een naar Nederlands recht opgerichte maatschappij waarvan de feitelijke leiding in het buitenland wordt gevoerd. Is overwogen een overgangsrecht op te nemen voor dit soort situaties, zo vragen de leden van de PvdA-fractie.

Met betrekking tot het overgangsrecht vragen de leden van de VVD-fractie waarom het oude regime niet meer toegepast wordt bij uitbreiding met een andere belastingplichtige.

De leden van de fracties van GPV en RPF vinden de voorgestelde regels met betrekking tot het overgangsrecht onduidelijk. Met name de zinsneden «*het tijdstip van in werking treden*» (zie bijvoorbeeld artikel IV) en «*het voor het eerst van toepassing zijn*» (zie artikel VI) leiden tot verwarring. Artikel VI lijkt te regelen dat de nieuwe regels voor de fiscale eenheid pas worden toegepast in het boekjaar dat aanvangt nadat de wet in werking is getreden. Artikel V bepaalt echter dat indien een bestaande fiscale eenheid op *het moment van inwerking treden* niet voldoet aan de nieuwe regels, de fiscale eenheid van rechtswege verbreekt. Kan dat midden in een boekjaar zijn? Moet dan gedurende dat boekjaar een fiscale afsluiting plaatsvinden? Zijn de nieuwe regels direct van toepassing of pas in een nieuw aan te vangen boekjaar? Kan de regering aan de hand van een voorbeeld verduidelijken hoe de toepassing van de nieuwe regels zal geschieden, waarbij ervan wordt uitgegaan dat het nieuwe boekjaar begint op 1 januari 2001 en de wet enkele maanden daarvoor, bijvoorbeeld op 1 september 2000, in werking treedt, zo vragen deze leden.

Artikelsgewijze toelichting

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

Voorgesteld wordt om de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, lid 4 niet langer van toepassing te laten zijn voor de fiscale eenheid bepalingen. Dit heeft tot gevolg dat vennootschappen welke zijn opgericht naar Nederlands recht en waarvan de feitelijke leiding zich buiten Nederland bevindt op grond van de in artikel 15, lid 3, letter c gestelde voorwaarde geen deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Ook indien de gehele winst van de naar Nederlands recht opgerichte vennootschap daadwerkelijk onbepert in de Nederlandse belastingheffing wordt betrokken, is deelname aan een fiscale eenheid uitgesloten. In dit verband wordt mede naar het artikel van Mr D.A. Hofland in het Weekblad Fiscaal Recht 2000/6377 verwezen. De leden van de CDA-fractie merken verder nog op dat in het tussen de Verenigde Staten van Amerika en Nederland gesloten belastingverdrag in artikel II, lid 1, letter d, voor de vraag waar een lichaam is gevestigd, wordt uitgegaan van het oprichtingscriterium. Ook al zou derhalve een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap feitelijk in de Verenigde Staten zijn gevestigd, dan toch komt het recht tot belastingheffing geheel toe aan Nederland. Onder deze omstandigheden is er geen reden een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap, welke voor de gehele winst onder de Nederlands belastingheffing valt uit te zonderen van het recht een fiscale eenheid aan te gaan. Genoemde leden vragen zich dan ook af of het opheffen van de vestigingsplaatsfictie voor de toepassing van de fiscale eenheid geen heroverweging verdient.

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

De leden van de CDA-fractie hebben enkele vragen over liquidatieverliezen. Kan de regering uiteenzetten wat met de bepaling in artikel 13 d, elfde lid wordt beoogd? Kan een liquidatieverlies als gevolg van de voorgestane volledige consolidatie voor de fiscale eenheid wel tot uitdrukking komen?

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

De leden van de PvdA- en D66-fracties vragen waarom artikel 13h Vpb niet op dezelfde wijze is aangepast als artikel 13c Vpb. Waarom is in artikel 13h Vpb niet een bepaling opgenomen op grond waarvan in het kader van een fiscaal gefacilieerde aandelenfusie, splitsing of juridische fusie buiten aanmerking gelaten voordeel vlak voor het aangaan van de fiscale eenheid tot de winst van de bezitter van die deelneming wordt gerekend? Of moet worden aangenomen dat artikel 15ab, eerste lid Vpb wel artikel 13h Vpb deelnemingen omvat maar niet 13c Vpb deelnemingen, vragen de leden van de PvdA-fractie.

De leden van de VVD- en CDA-fracties vragen of een besmette aandeelhoudersrelatie in de zin van artikel 13h aanleiding geeft tot verplichte winstneming bij de moedermaatschappij voorafgaande aan het aangaan van de fiscale eenheid? Wanneer dit wel het geval is, valt deze verplichte deelneming dan onder de reikwijdte van artikel 15ab, eerste lid? Wanneer dit niet het geval is, waarom is artikel 13h niet toegepast op de wijze zoals deze wordt voorgesteld in artikel 13c, derde lid?

Artikel I, onderdeel L (Artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 15, derde lid, onderdelen d en e, Vpb worden de eisen gesteld aan de rechtsvorm van een lichaam, aldus de leden van de PvdA-fractie. De Raad van State vraagt waarom een stichting of vereniging niet van de faciliteit gebruik kan maken. In het nader rapport wordt gewezen op de beperkte belastingplicht van deze lichamen, en gezegd dat zij naar hun aard niet gericht zijn op het behalen van winst. Zij verkeren volgens de regering in een wezenlijk andere positie dan bijvoorbeeld een N.V. of een B.V. De benadering van de wetgever is dus kennelijk dat indien en voor zover een vereniging of een stichting een onderneming drijft, zij geacht wordt naar winst te streven. Dit geeft aanleiding om belastingplicht aan te nemen. Maar ondanks het gericht zijn op het behalen van winst wordt toch gesproken over een wezenlijk andere positie.

Is het vierde lid, tweede volzin en onderdeel a ook van toepassing indien de buitenlands belastingplichtige een gedeelte van een onderneming drijft in Nederland conform artikel 49, eerste lid onderdeel a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, of slechts indien de gehele onderneming in Nederland wordt gedreven?

De leden van de CDA-fractie merken op dat in artikel 15 lid 5 de voeging in de loop van een jaar wordt geregeld. Was het niet beter om in 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?

Genoemde leden wensen meer duidelijkheid over artikel 15 lid 6 waar sprake is van eindigen fiscale eenheid ten aanzien van één dochter. Wat

indien er sprake is van een aantal dochters? Dan wordt toch wel de fiscale eenheid voortgezet? Is de zinsnede «kan worden voortgezet» dan wel correct? Zij gaan ervan uit dat er in een soortgelijk geval geen nieuw verzoek tot het vormen van een fiscale eenheid gedaan behoeft te worden.

Waarom wordt niet aan de bezitser voldaan indien aandelen in de dochtermaatschappij in pand zijn gegeven en in dat kader de stemrechten op die aandelen niet langer aan de moedermaatschappij toekomen? Er verandert toch niets aan de juridische of economische eigendom van de aandelen?

Artikel 15, lid 4 maakt het mogelijk dat een in een ander land gevestigde belastingplichtige, welke een onderneming drijft met behulp van een in Nederland aanwezige vaste inrichting, deel uitmaakt van een fiscale eenheid, zo vervolgen de leden van de CDA-fractie. Daarbij is het niet van belang of de in het buitenland gevestigde belastingplichtige de moedermaatschappij is of de dochtermaatschappij. Een in het buitenland gevestigde moedermaatschappij met een vaste inrichting in Nederland en met een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij, kan een fiscale eenheid verkrijgen. De wet biedt niet de mogelijkheid dat een in het buitenland gevestigde moedermaatschappij met twee in Nederland gevestigde dochtermaatschappijen (zustermaatschappijen) een fiscale eenheid verkrijgt waarbij de winsten van de twee in Nederland gevestigde dochtermaatschappijen worden geconsolideerd. De leden van de CDA-fractie zien geen goede redenen waarom een consolidatie van deze resultaten niet eveneens mogelijk gemaakt zou moeten worden en pleiten ervoor het wetsvoorstel op dit punt alsnog aan te passen.

In het voorstel kan een fiscale eenheid ingaan in de loop van het jaar, met desgewenst een terugwerkende kracht van drie maanden. De leden van de CDA-fractie achten dit een verbetering ten opzichte van de huidige situatie. In de huidige situatie kan een beëindiging op verzoek plaatsvinden met ingang van de aanvang van het boekjaar waarin het verzoek wordt ingediend. 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. Hiermee wordt, zoals uit de toelichting onder 8.2. blijkt, voorkomen dat in geval van faillissement een belastingplichtige zich van een belastingclaim kan ontdoen. Deze wijziging kan echter ook onbedoelde andere gevolgen hebben. In het huidige systeem worden bij het inwilligen van een verzoek om fiscale eenheid voorwaarden gesteld. De belastingplichtige kan vervolgens beslissen of hij onder de gestelde voorwaarden de fiscale eenheid wil aangaan. Daarna kunnen de voorwaarden niet ten nadele van de belastingplichtige worden gewijzigd. In het voorgestelde systeem kunnen echter de voorwaarden van de fiscale eenheid tijdens het bestaan van de fiscale eenheid worden gewijzigd. Artikel 15, lid 11 opent namelijk de mogelijkheid om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels te stellen. Deze leden achten het wenselijk dat op het moment dat nieuwe voorwaarden ingaan de belastingplichtige de mogelijkheid heeft de fiscale eenheid direct te beëindigen. Dit kan gerealiseerd worden door hetzij de belastingplichtige in afwijking van artikel 15, lid 5 letter d bij het wijzigen van de voorwaarden de gelegenheid te geven de fiscale eenheid met onmiddellijke ingang te beëindigen, hetzij een wijziging van de voorwaarden eerst te laten ingaan met ingang van het boekjaar volgend op het jaar waarin de wijziging bekend wordt gemaakt.

Ingevolge artikel 15, lid 4 en lid 11 kunnen bij algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld. De leden van de CDA-fractie hechten eraan dat deze regels zo spoedig mogelijk bekend worden

gemaakt, doch in ieder geval voordat de plenaire behandeling van het wetsvoorstel plaatsvindt. In het kader van de rechtszekerheid is het gewenst dat algemeen geldende bepalingen zoveel mogelijk bij wet worden geregeld. Genoemde leden achten de tendens om algemeen geldende bepalingen bij algemene maatregel van bestuur te regelen niet gewenst. Mocht dit om doelmatigheidsredenen noodzakelijk zijn, dan stellen zij het op prijs indien de algemene maatregel van bestuur tegelijkertijd met het wetsvoorstel wordt gepubliceerd. Blijkens de memorie van toelichting, onderdeel 4.1 blz 10, zal in de algemene maatregel van bestuur de bevoegdheid worden opgenomen tot het stellen van nadere voorwaarden in bijzondere situaties. Wordt hiermee voor die gevallen, het wettelijke recht op een fiscale eenheid niet weer illusoir gemaakt? Zou de regering willen verduidelijken in welke gevallen zij van dit recht gebruik wil maken en welke voorwaarden in dat geval gesteld zullen worden? Verdient het geen aanbeveling om ook voor die gevallen de koninklijke weg te bewandelen en deze voorwaarden in een algemene maatregel van bestuur op te nemen?

De leden van de fractie van D66 verzoeken de regering 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 die geacht worden een onderneming te drijven en dus naar winst streven.

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

Artikel 15ac

De leden van de PvdA-fractie merken op dat in het derde lid wordt bepaald dat een maatschappij aannemelijk zou moeten maken dat de in dat onderdeel bedoelde voordelen niet tot zijn winst zouden behoren indien die maatschappij geen deel zou uitmaken van die fiscale eenheid. Er zal een berekening moeten worden gemaakt van het compensabele verlies dat in het jaar van kwijtschelding aanwezig zou zijn geweest bij de desbetreffende maatschappij indien deze niet gevoegd zou zijn. De vraag doet zich voor hoe dit verlies bepaald moet worden. In veel situaties zal geen nauwkeurige enkelvoudige winstberekening aanwezig zijn.

Een tweede vraag is of de bepaling in het derde lid ook in het voordeel van belastingplichtigen 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.

Het voorgestelde artikel 15ac bevat een aantal aanpassingen ten opzichte van het huidige artikel 15 vierde en vijfde lid, zo vervolgen de leden van de CDA-fractie. De nieuwe tekst lijkt ruimer dan wat de toelichting daarover meldt. De voorgestelde tekst laat toe dat ook de winst van (onbesmette) maatschappijen die na de verwerving van de besmette maatschappij in de fiscale eenheid zijn opgenomen, in aanmerking komt om de besmette rente tegen af te zetten. De toelichting is beperkter. Kan de regering uiteenzetten wat nu precies met de wettekst wordt bedoeld?

In artikel 15ac, derde lid wordt de toepassing van de kwijtscheldingswinstfaciliteit onthouden aan een maatschappij die opgenomen is in een fiscale eenheid. De vraag rijst of bewijsvoering in de praktijk niet tot grote uitvoeringsproblemen zal leiden. Hoe kan worden tegemoet gekomen aan de uitvoeringsproblemen op het punt van de kwijtscheldingswinst met betrekking tot maatschappijen die reeds vele jaren in een fiscale eenheid zijn opgenomen.

De leden van de fractie van D66 willen graag toegelicht zien hoe het compensabele verlies dat in het jaar van kwijtschelding aanwezig zou zijn geweest bij de (niet gevoegde) maatschappij kan worden bepaald.

Artikel 15ae

De leden van de PvdA-fractie merken op dat in het voorgestelde eerste lid de verbonden natuurlijke persoon expliciet naast het verbonden lichaam wordt genoemd, terwijl vervolgens in het vijfde lid wordt gesteld dat deze bepaling overeenkomstige toepassing vindt indien de in het eerste lid bedoelde renten verschuldigd zijn aan een verbonden natuurlijk persoon. Het verdient aanbeveling de woorden «of een natuurlijk persoon» in het eerste lid te schrappen.

De leden van de VVD-fractie willen graag een reactie op hetgeen Stibbe Simont Monahan Duhot hebben opgemerkt in hun brief d.d. 13 januari 2000 inzake de beperking van de renteaftrek (artikel 15ae).

Artikel 15ag

Op grond van het zesde lid kan een verzoek worden ingediend bij de inspecteur, zo vervolgen de leden van de PvdA-fractie. Wordt dit verzoek niet ontvankelijk verklaard indien het na het ontvoegingstijdstip is gedaan? Wordt in de beschikking het verlies gespecificeerd, of wordt alleen aangegeven dat een verlies aan een dochtermaatschappij wordt meegegeven?

Artikel 15ai

De leden van de PvdA-fractie merken op dat in het tweede lid een aantal situaties is opgenomen waarin het eerste lid geen toepassing vindt. Waarom is er niet een algemene bepaling 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? Dan is er geen beperking tot de in het tweede lid bedoelde situaties. Zakelijke overdrachten kunnen uit een veel breder scala aan motieven blijken.

In het tweede lid, onderdeel a, is de omschrijving van besmette transacties in negatieve zin bijgesteld. Niet langer behoeven transacties uitsluitend te passen bij de aard en omvang van de normale bedrijfsuitoefening van de te ontvoegen dochtervennootschap, maar volgens de voorgestelde wettekst zullen de aard en de omvang van de normale bedrijfsuitoefening van de overnemer en de overdrager in ogenschouw moeten worden genomen. In de memorie van toelichting wordt hieraan geen aandacht besteed, aldus deze leden. Een toelichting lijkt gewenst. Evenals een toelichting op de begrippen «aard en omvang» en «normale bedrijfsuitoefening». In de praktijk zullen deze vage begrippen anders moeilijk hanteerbaar zijn.

In het tweede lid, onderdeel b, wordt de eis gesteld dat er sprake moet zijn van uitreiking van eigen aandelen. Is dit ook nodig indien er een overdracht plaats vindt van een onderneming door een dochtervennootschap aan haar moedermaatschappij, of een overdracht tussen twee zustermaatschappijen? Indien een onroerende zaak met een afschrijvingstermijn van meer dan tien kalenderjaren onderdeel uitmaakt van een over te dragen onderneming geldt dan voor deze onroerende zaak een termijn van drie jaar of tien jaar?

In het tweede lid onderdeel c wordt in plaats van een besmette termijn van zes boekjaren nu gesproken over kalenderjaren. Wordt de besmette termijn op deze wijze met maximaal één jaar verlengd? Wat wordt in dit verband onder kalenderjaren verstaan, zo vragen de leden van de PvdA-fractie.

Het opnemen van de in de zogenoemde 16^e standaardvoorwaarde voorkomende regeling in de wet, alsmede de beperking van de in die regeling voorkomende sanctie tot een herwaardering van de op het moment van verbreking van de fiscale eenheid binnen de fiscale eenheid overgedragen vermogensbestanddelen, achten de leden van de CDA-fractie een belangrijke verbetering van de rechtspositie van de belastingplichtige. De sanctieperiode wordt echter voor bepaalde vermogensbestanddelen verlengd. Zoals de Raad van State onder punt 13 opmerkt, betekent de verlenging de invoering van een sanctie met terugwerkende kracht. De verlenging van de sanctieperiode treedt op

- (i) door de introductie van een periode van ten minste zes, respectievelijk tien kalenderjaren, terwijl voorheen de periode eindigde nadat zes boekjaren waren geëindigd;
 - (ii) voor de gevallen waarin in het verleden een overdracht van een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming heeft plaats gevonden tegen uitreiking van aandelen en creditering (oneigenlijke inbreng). Voor deze gevallen wordt de sanctieperiode verlengd van drie jaar tot tenminste zes jaar.
- en (iii) voor de gevallen waarin de overdracht een bedrijfsmiddel betreft waarvan de afschrijvingsduur meer dan 10 kalenderjaren belooft. Het voorstel kan tot gevolg hebben dat voor zogenoemde besmette transacties, waarvoor de sanctietermijn reeds is verstreken, opnieuw een termijn aanvangt gedurende welke een sanctie van toepassing kan zijn. In het uiterste geval kan een nieuwe sanctietermijn van ruim zes jaar gaan lopen, terwijl de oude sanctietermijn al was verstreken. Deze leden achten de argumenten welke in het antwoord aan de Raad van State worden gegeven onvoldoende om deze terugwerkende kracht te rechtvaardigen.

De leden van de fractie van D66 verzoeken de regering in te gaan op de wenselijkheid van het opnemen van een algemene bepaling op grond waarvan een belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld om aannemelijk te maken dat de handelingen niet zijn ingegeven door (overwegend) fiscale motieven.

De leden van de fractie van D66 verzoeken de regering voorts de begrippen «aard en omvang» en «normale bedrijfsuitoefening» in het tweede lid, onderdeel a, nader toe te lichten.

In het tweede lid, onderdeel b, wordt de eis gesteld dat er sprake moet zijn van uitreiking van eigen aandelen. Ook de leden van de fractie van D66 vernemen graag of dit ook geldt indien er een overdracht plaatsvindt van een onderneming door een dochtervennootschap aan haar moedermaatschappij, of een overdracht tussen twee zustermaatschappijen. Voorts verzoeken deze leden de regering te reageren op de brief van de NOB van 23 maart terzake.

Artikel 15aj

De leden van de PvdA-fractie merken op dat in de laatste alinea wordt vermeld dat indien een buitenlands belastingplichtige daarnaast nog uit andere bronnen binnenlands inkomen zou genieten hij daarvoor afzonderlijk in de heffing wordt betrokken op de voet van artikel 17 Vpb en dat daarvoor ook afzonderlijk een aanslag wordt vastgesteld. Het lijkt of de mogelijkheid tot horizontale verliesverrekening van bestanddelen van het

binnenlands inkomen is komen te vervallen. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat zonder nadere regeling de verliezen geleden binnen een vaste inrichting, die niet binnen de fiscale eenheid zijn verrekend, niet langer kunnen worden afgezet tegen eventuele positieve inkomsten uit andere vermogensbestanddelen.

Artikel III, onderdeel A (Artikel 24, tweede lid, van de Invorderingswet 1990)

De leden van de PvdA-fractie merken op dat voorgesteld wordt om de mogelijkheid tot verrekening van belasting te verruimen. Er kan ook verrekend worden met andere belastingen dan de vennootschapsbelasting. De Raad van State heeft hier een opmerking over gemaakt in punt 21. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad van State en de reactie hierop vragen deze leden of de regering ook heeft overwogen de fiscale eenheid uit te breiden tot andere belastingen zoals loon-, omzet-, overdrachts- en kapitaalsbelasting.

Een bestaand probleem is de vraag of door terugwerkende kracht de in dat jaar toegepaste verrekening in stand kan blijven. Door het wetsvoorstel zal dit probleem aanmerkelijk worden verkleind. Immers het voorgestelde artikel 15, zesde lid Vpb neemt de terugwerkende kracht weg. Wel zal terugwerkende kracht blijven gelden bij een voeging van een dochter gevolgd door een ontvoeging in hetzelfde boekjaar. Het voorgestelde artikel 15, zevende lid, Vpb, bepaalt dat de fiscale eenheid met de dochter dan niet geacht wordt totstandgekomen te zijn. Het is mogelijk dat tijdens de periode dat de dochter deel uitmaakte van de fiscale eenheid de dochter betrokken is geweest bij een verrekening. De vraag is of de verrekening dan ongedaan zal worden gemaakt.

In de invorderingswet wordt de hoofdelijke aansprakelijkheid van de leden van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting vastgelegd. De leden van de CDA-fractie vragen of het bij deze wetwijziging nog wel voor de hand ligt om een individueel lid van de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de eenheid als geheel.

De leden van de D66-fractie vragen de regering in haar antwoord mee te nemen of een fiscale verrekening (zie voorgesteld artikel 24, tweede lid, van de Invorderingswet) ongedaan zal worden gemaakt in de situatie dat een voeging van een dochter gevolgd is door een ontvoeging in hetzelfde jaar, maar de dochter reeds betrokken is geweest bij een fiscale verrekening in de periode dat zij deel uitmaakte van de fiscale eenheid.

Artikel IV

Zoals uit de toelichting op artikel IV blijkt, aldus de leden van de CDA-fractie, is het de bedoeling om een belastingplichtige de mogelijkheid te bieden te ervoor te opteren nog enige tijd het oude fiscale eenheidsregime toe te blijven passen. Is dit voor grote concerns wel een reële keuzemogelijkheid? De praktijk is dat grote concerns jaarlijks vennootschappen toevoegen aan een bestaande fiscale eenheid. Het toevoegen van een nieuwe vennootschap aan de fiscale eenheid heeft automatisch tot gevolg dat het nieuwe regime van toepassing wordt. Is het de bedoeling geweest om deze overgangsbepaling voor grote concerns een dode letter te doen zijn?

De leden van de fracties van GPV en RPF constateren dat in artikel IV in de leden 3 en 4 sprake is van een verzoek aan de inspecteur. Het verzoek zoals bedoeld in lid 3 gaat erom tijdig zekerheid te verkrijgen over de vestigingsplaats van een vennootschap dan wel of aan de gestelde eisen

van artikel 15, lid 3, onderdeel d is voldaan. In lid 4 gaat het om een verzoek tot toepassing van het oude regime. Is het mogelijk dat het genoemde verzoek kan worden gedaan in de aangifte vennootschapsbelasting, zoals geregeld in lid 6 van artikel IV?

De leden van de fracties van GPV en RPF zijn er niet van overtuigd dat het verzoek zoals bedoeld in lid 3 van artikel IV ook moet worden opgenomen in de aangifte van «het in lid 4 bedoelde eerste boekjaar», zoals lid 6 van artikel IV kennelijk bepaalt. Deelt de regering de mening van genoemde leden dat de zekerheid omtrent de vestigingsplaats van een vennootschap, dan wel of voldaan is aan de vereisten van artikel 15 lid 3 onderdeel d, spoedig na het indienen van dat verzoek moet worden gegeven en niet hoeft te worden gewacht totdat een aangifte VpB wordt ingediend?

Artikelen V en VI

De leden van de CDA-fractie vragen of het wetsvoorstel geen omissie bevat op het punt van de inwerkingtreding en het beëindigen van de fiscale eenheid indien op het moment van het inwerkingtreding niet wordt voldaan aan de gestelde vereisten voor de totstandkoming van de fiscale eenheid en de belastingplichtige een boekjaar heeft dat niet aanvangt op het moment dat de wet inwerking treedt. Indien de datum van inwerkingtreding bijvoorbeeld 1 september 2000 is, vindt de wet voor het eerst toepassing met betrekking tot de heffing over het jaar dat aanvangt op of na de datum van inwerkingtreding van de wet. Voor een belastingplichtige met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar is dat 1 januari 2001. Indien deze belastingplichtige niet voldoet aan de bij of krachtens artikel 15 van de wet gestelde vereisten voor de totstandkoming van een fiscale eenheid, eindigt de fiscale eenheid van deze belastingplichtige ingevolge artikel V onderdeel 1, met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding, zijnde 1 september 2000. Een beëindiging per het einde van het lopende boekjaar ligt meer voor de hand. In paragraaf 9 van de toelichting wordt vermeld dat in zo'n geval de fiscale eenheid met betrekking tot dat lichaam verbroken wordt met ingang van het boekjaar dat aanvangt na de datum van inwerkingtreding van de wet. Hetzelfde doet zich mutatis mutandis voor indien de datum van inwerkingtreding 1 januari 2001 is en de belastingplichtige een boekjaar heeft dat niet gelijk loopt aan het kalenderjaar. De wetstekst zou naar de mening van genoemde leden in overeenstemming dienen te worden gebracht met de toelichting.

De voorzitter van de commissie,
Van Gijzel

De griffier van de commissie,
Janssen