

Vergaderjaar 1999–2000

26 854

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

A

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 28 juli 1999 en het nader rapport d.d. 14 oktober 1999, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 7 mei 1998, no.98.002243, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting, houdende wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid).

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 7 mei 1998, nr. 98.002243, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 28 juli 1998, nr. W06.98 0182, bied ik U hierbij aan.

1. De mogelijkheid tot vorming van een fiscale eenheid is een zeer belangrijk element bij de vennootschapsbelastingheffing van de in Nederland gevestigde moeder- en dochtermaatschappijen. Artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb'69) bepaalt onder meer dat zolang alle aandelen van een dochtermaatschappij in het bezit zijn van een moedermaatschappij op verzoek van beide belastingplichtigen de belasting wordt geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan, en dat het verzoek slechts wordt ingewilligd indien de door de minister nader te stellen voorwaarden zijn vervuld.

Deze regeling gaat verder dan de enkele compensatie van winst van een van de vennootschappen met verlies van een andere. De vermogensbestanddelen van de dochtermaatschappijen worden rechtstreeks toegerekend aan de moedermaatschappij hetgeen ertoe leidt dat de activiteiten van de dochtermaatschappijen op een lijn zijn te stellen met die van een filiaal. Het resultaat hiervan is, dat de positieve en negatieve resultaten «automatisch» worden gecombineerd, dat winstneming op onderlinge transacties niet plaatsvindt, alsmede dat interne reorganisaties zonder fiscale afrekening kunnen plaatsvinden.

Deze aspecten van de vorming van een fiscale eenheid rechtvaardigen naar het oordeel van de Raad van State een herbezinning en hernieuwde afweging binnen het vennootschapsbelastingregime. De Raad merkt hierbij tevens op, dat het uit een oogpunt van concurrentievermogen op internationaal fiscaal terrein van betekenis kan zijn verschillende mogelijkheden van fiscale resultatencompensatie tussen verbonden lichamen te creëren.

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

In de memorie van toelichting wordt deze herbezinning «afgesneden» door de opmerking dat het voorstel alleen een technische, budgettaire neutrale herziening beoogt. Mogelijke budgettaire gevolgen van de invoering van een partiële consolidatie worden breed uitgemeten zonder dat de inschatting van de gevolgen overtuigt.

De Raad adviseert in de toelichting de knelpunten van de huidige regeling te inventariseren, en te bezien op welke wijze deze knelpunten los van mogelijke budgettaire gevolgen kunnen worden opgelost, zowel in het geval van handhaving van het bezitspercentage van 95% en hoger als in het geval van een geringer meerderheidsbelang. Tevens kan daarbij de invoering worden betrokken van een ook in het rapport van de Vereniging voor belastingwetenschap (Geschrift 199) bepleite resultatenpooling als «tussenvorm» tussen een fiscale eenheid en het volledig afzonderlijk belasten van verbonden vennootschappen.

1. Zoals in de memorie van toelichting wordt opgemerkt, beantwoordt het huidige fiscale eenheidsregime van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: de Wet) in vele opzichten aan zijn doelstelling. Met name de mogelijkheid van verrekening van verliezen tussen de fiscale eenheidsmaatschappijen en het achterwege blijven van belastingheffing op onderlinge transacties, maken het regime in zijn huidige vorm van groot belang voor de fiscale praktijk. Dit neemt echter niet weg dat het wenselijk is gebleken het huidige regime op een aantal onderdelen aan te passen. Het gaat daarbij vooral om het wegnemen van technische knelpunten, waaronder het actualiseren en codificeren van de zogenoemde standaardvoorwaarden. Anders dan door de Raad bepleit, heb ik er tegen deze achtergrond voor gekozen de wijziging van het fiscale eenheidsregime op dit moment te beperken tot een vooral technische herziening.

Hoewel ik met de Raad onderken dat ook andere vormen van een fiscale eenheidsregime denkbaar zijn, is naar mijn oordeel de fiscale praktijk gebaat bij een continuering in grote lijnen van het huidige regime, gelet op de mogelijke nadelen die kleven aan andere, beperktere vormen van een fiscale eenheidsregime (een partiële consolidatie bij voorbeeld, zoals ook door de Raad genoemd, verhoudt zich niet goed met het achterwege blijven van belastingheffing op onderlinge transacties). Alles overziende verdient daarom een technische herziening van het huidige regime op dit moment naar mijn oordeel dan ook de voorkeur boven een meer principiële hervorming van dit regime. Dit sluit evenwel niet uit dat in de toekomst bezien kan worden of het technisch en budgettair haalbaar is naast het huidige, uitgebreide fiscale eenheidsregime een minder vergaand regime mogelijk te maken dat van toepassing zou kunnen zijn bij lagere bezitspercentages.

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad op dit punt, heb ik de toelichting in bovenstaande zin aangepast.

2. *Bij de wijziging van artikel 15 Wet Vpb'69 wordt onder meer de term «opgaan in» vervangen «heffing op basis van volledige consolidatie van de vermogensbestanddelen en de resultaten», terwijl bij de wijziging van artikel 15a Wet Vpb'69 deze term wordt vervangen door «heffing op basis van consolidatie van de vermogensbestanddelen en de resultaten». De begrippen volledige consolidatie en consolidatie zijn in de Wet Vpb'69 niet gedefinieerd. In de toelichting wordt opgemerkt dat om de zelfstandigheid van de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid tot uitdrukking te brengen in de voorgestelde wettekst «opgaan in» is vervangen door het rekentechnische begrip consolidatie. Deze toelichting schept onduidelijkheid over de reikwijdte van de vervanging. De Hoge Raad heeft meermalen geoordeeld dat de term «opgaan in» inhoudt dat alle aangelegenheden van de dochtervennootschap voor de heffing van de vennootschapsbelasting worden aangemerkt als aangelegenheden van de moedervennootschap. In deze benadering is het niet twijfelachtig dat bijvoorbeeld de toepassing van artikel 14 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64) (vervangingsreserve) over de gehele fiscale eenheid wordt bezien. Bij het uitgangspunt van zelfstandigheid van de groepsmaatschappijen past dit niet, en zal een uitdrukkelijke regeling ten aanzien van de toepassing van die bepaling dienen te worden getroffen.*

Nu met de vervanging van de term kennelijk wordt beoogd alleen de resultaten op onderlinge transacties en de financiële betrekkingen tussen de

tot een fiscale eenheid behorende maatschappijen te elimineren, en alle overige elementen die de hoogte van de vennootschapsbelastingplicht bepalen – behoudens uitdrukkelijke regeling – afzonderlijk per maatschappij in aanmerking te nemen, dient dit nieuwe regime naar het oordeel van de Raad in een wettelijke omschrijving te worden vastgelegd.

De Raad adviseert de definities van volledige consolidatie en consolidatie in de wet op te nemen, en volledig toe te lichten in hoeverre deze begrippen verschillen van de term «opgaan in» die thans in de artikelen 15 en 15a Wet Vpb'69 is opgenomen.

2. Naar aanleiding van deze aanbeveling van de Raad heb ik de wettekst en de memorie van toelichting aangepast. Allereerst wordt in de wettekst preciezer omschreven hoe de heffing verloopt ten aanzien van belastingplichtigen die van een fiscale eenheid deel uitmaken. Uitgaande van de in beginsel zelfstandige belastingplicht van de fiscale eenheidsmaatschappijen, wordt in het voorgestelde artikel 15, eerste lid, van de Wet bepaald dat van deze maatschappijen de vennootschapsbelasting wordt geheven naar het geconsolideerde belastbare bedrag. Voorts wordt in de wettekst bepaald hoe dit bedrag is opgebouwd en in hoeverre daarmee wordt afgeweken van de structuur van met name artikel 7 van de Wet.

In de memorie van toelichting wordt nader ingegaan op de techniek van de consolidatie en van de gevolgen van de zelfstandige belastingplicht van de maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid. Zoals daarbij wordt aangegeven, wordt bij de belastingheffing op basis van geconsolideerde grondslag de techniek van de volledige consolidatie toegepast. Deze techniek, en ook het begrip zelf, is bekend vanuit het jaarrekeningsrecht.

3. De voordelen van een fiscale eenheid worden zo groot, en de daartegenoverstaande nadelen zo beperkt geacht, dat in de praktijk nagenoeg alle dochtermaatschappijen die voor 100% in handen zijn van een moedermaatschappij fiscaal worden geconsolideerd. Hoewel het uitgangspunt van de Wet Vbp'69 is, dat elk lichaam afzonderlijk in de heffing wordt betrokken, kan deze praktijk een reden vormen daarvan af te wijken en in een «100%-moeder-dochterrelatie» uit te gaan van fiscale consolidatie. Dit sluit ook dan aan bij artikel 406 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, waarin de verplichting voor een rechtspersoon die aan het hoofd staat van zijn groep tot opnemering van een geconsolideerde jaarrekening in de toelichting van zijn jaarrekening, is neergelegd. Het niet-consolideren is bij die benadering als een uitzonderings-situatie aan te merken die enkel zou kunnen worden toegestaan indien geen sprake is van het bereiken van louter fiscale voordelen.

De Raad is er evenmin van overtuigd, dat de verbreking van een fiscale eenheid op verzoek ongeclausuleerd mogelijk dient te blijven. Alleen indien sprake is van zakelijke motieven en niet het bereiken van louter fiscale voordelen, zou verbreking mogelijk dienen te zijn.

Het uitgangspunt van verplichte consolidatie leidt tot vereenvoudiging van de regeling en kan mogelijk oneigenlijk gebruik van de regeling door op verzoek te consolideren en te deconsolideren, al dan niet binnen een boekjaar, beter bestrijden.

De Raad adviseert deze regeling in heroverweging te nemen.

3. De mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid is onder het huidige regime een vrije keuze van belastingplichtigen. Aan deze keuze zijn, zoals de Raad ook opmerkt, zowel voor- als nadelen verbonden. Op dit punt verschilt de fiscale eenheid dan ook van de (verplichte) consolidatie op de voet van artikel 406 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, omdat door die consolidatie als zodanig geen wijziging optreedt in de vermogensrechtelijke positie van de bij de consolidatie betrokken rechtspersonen, terwijl de fiscale positie van de maatschappijen die een fiscale eenheid vormen wel sterk door het regime van de fiscale eenheid wordt beïnvloed. In de praktijk blijken belastingplichtigen daarom soms welbewust van het vormen van een fiscale eenheid af te zien. Tegen de achtergrond hiervan acht ik een verplicht fiscale eenheidsregime niet passend.

Wel heb ik aanleiding gezien de regeling met betrekking tot de totstandkoming en beëindiging van een fiscale eenheid te preciseren, met name gelet op de aan deze regeling verbonden uitvoeringsaspecten. Zo zal het niet mogelijk zijn een maatschappij in een en hetzelfde boekjaar te voegen en te ontvoegen. In

die situatie wordt een fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij geacht niet tot stand te zijn gekomen. Voorts is het niet mogelijk een fiscale eenheid op elk gewenst moment lopende het boekjaar op verzoek te beëindigen. Een beëindiging op verzoek zal slechts mogelijk zijn met ingang van het boekjaar volgend op het boekjaar waarin het verzoek om beëindiging is gedaan.

4. De figuur van het verzoeken om voorwaarden voor het verkrijgen van een bepaalde regeling komt in de fiscale wetgeving op verschillende plaatsen voor. Naar het oordeel van de Raad is er reden ten minste de voorwaarden voor de regelingen waarmee reeds ruime ervaring is opgedaan, te codificeren. In dit verband zijn onder meer te noemen de voorwaarden voor de geruisloze omzetting (artikel 18 Wet IB'64) en voor de bedrijfsfusie (artikel 14, vierde lid, Wet Vpb'69). De Raad adviseert in de toelichting inzicht te geven in het programma van codificering van bedoelde voorwaarden.

4. Het oordeel van de Raad dat er reden is de voorwaarden die gesteld worden bij regelingen waarmee reeds geruime ervaring is opgedaan te codificeren, de Raad noemt als voorbeelden de geruisloze omzetting (artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) en de bedrijfsfusie (artikel 14 van de Wet), kan ik onderschrijven. Zoals ik ook heb aangegeven in het Nader rapport bij de Wet Inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001) streef ik ernaar de codificatie van de standaardvoorwaarden behorend bij van artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tegelijk met de inwerkingtreding van de Wet Inkomstenbelasting 2001 in werking te laten treden. Ten aanzien van de codificatie van de standaardvoorwaarden bij artikel 14 van de Wet bestaat het voornemen, afhankelijk van de inpasbaarheid van het wetgevende programma, deze na de afronding van de belastingherziening 2001 ter hand te nemen.

5. Op grond van artikel 15a Wet Vpb'69 is een fiscale eenheid tussen coöperaties mogelijk. De regeling sluit aan op de regeling voor de fiscale eenheid voor moeder- en dochtermaatschappijen. De op grond van artikel 15a, eerste lid, onderdeel e Wet Vpb'69 te stellen voorwaarden worden niet gecodificeerd hoewel zij met enkele aanpassingen worden ontleend aan de voor artikel 15 Wet Vpb'69 geldende voorwaarden (Infobulletin nr. 93/576). De Raad adviseert in de toelichting op de niet-codificatie van deze voorwaarden in te gaan.

5. Aan de aanbeveling van de Raad in de memorie van toelichting in te gaan op de niet-codificatie van de op grond van artikel 15a van de Wet te stellen voorwaarden heb ik gevolg gegeven.

6. Zoals de Raad reeds meermalen heeft opgemerkt, dient het voorwerp van een belasting wezenlijk in de heffingswet te zijn omschreven (kamerstukken II 1997/98, 26 020, B). Aanvaard is ten aanzien van nieuwe figuren, zoals de fiscale eenheid ooit geweest is, dat de grenzen van de heffing in de heffingswet worden opgenomen met een ruime delegatie ten aanzien van de concrete elementen teneinde ervaring met de desbetreffende figuur op te doen. Zodra de ervaring in voldoende mate is opgedaan, dient de figuur regeling te vinden in de heffingswet. Een codificatie houdt meer in dan het enkel opnemen van de standaardvoorwaarden in een algemene maatregel van bestuur.

Met betrekking tot de fiscale eenheid behoren, uitgaande van de in de Resolutie van 30 september 1991, nr. DB91/2309 (BNB.1991/329) opgenomen standaardvoorwaarden, die deels sinds 1970 ongewijzigd zijn gebleven, in ieder geval tot de hiervoor bedoelde wezenlijke elementen hetgeen geregeld is in de voorwaarden 2, 11 en 13 (waardering vermogensbestanddelen voor het bepalen van de in een jaar genoten winst), voorwaarden 3 en 14 (verrekening verliezen), voorwaarde 12 (toelaatbare reserves), voorwaarde 16 («interne» transacties) en voorwaarde 17 (vermindering ter voorkoming van dubbele belasting). Tevens zijn tot de wezenlijke elementen te rekenen de thans in artikel 15, vierde en vijfde lid, Wet Vpb'69 opgenomen beperking van de renteaftrek, de voorgenomen beperking van artikel 8, onderdeel c, Wet IB'64 (kwijtscheldingswinst), de voorgenomen regeling inzake de verrekening van buitenlandse bronheffingen en de voorgenomen regeling ingeval van faillissement van een dochtermaatschappij.

De Raad is van oordeel dat in ieder geval deze wezenlijke elementen in de Wet Vpb'69 behoren te worden opgenomen, onder aanpassing van de delegatiebepaling.

6. De aanbeveling van de Raad om de wezenlijke kenmerken van het regime van de fiscale eenheid in de Wet op te nemen, heb ik overgenomen. Dit betekent dat met betrekking tot de door de Raad genoemde onderwerpen een wettelijke regeling is getroffen. In een aantal gevallen zal evenwel nadere regelgeving noodzakelijk zijn. Deze nadere regels, het gaat hierbij om uitwerkingen van de in de Wet opgenomen hoofdelementen, zullen worden gegeven bij of krachtens een op de voet van het voorgestelde artikel 15, elfde lid, van de Wet vast te stellen algemene maatregel van bestuur. Een uitzondering heb ik gemaakt voor de regelgeving op het punt van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van bij de fiscale eenheidsmaatschappijen opgekomen buitenlandse resultaten, waaronder ook de door de Raad genoemde 17e standaardvoorwaarde. Tegen de achtergrond van het feit dat de regelgeving met betrekking tot de wijze waarop verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting worden verleend grotendeels bij of krachtens een algemene maatregel van bestuur is gesteld¹, heb ik ervoor gekozen dit onderwerp niet in de Wet te regelen maar op «overeenkomstig niveau» in de op de voet van het voorgestelde artikel 15, elfde lid, vast te stellen algemene maatregel van bestuur. Wel is in de desbetreffende delegatiebepaling duidelijk het daarbij te hanteren uitgangspunt aangegeven, namelijk dat de «voorkomingsverlening» ter zake van de buitenlandse resultaten van de fiscale eenheidsmaatschappijen per maatschappij afzonderlijk zal plaatsvinden, op basis van de over de winst van de fiscale eenheid verschuldigde belasting.

7. Artikel 15, tiende lid, Wet Vpb'69 bepaalt, dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld op grond waarvan de fiscale eenheid kan worden toegestaan indien niet aan een of meer van de in artikel 15, tweede lid, Wet Vpb'69 gestelde vereisten wordt voldaan. Naar het oordeel van de Raad gaat deze delegatie van regelgeving aan de minister verder dan een voorschrift van administratieve aard, de uitwerking van een detail van de regeling of een voorschrift dat dikwijls wijziging behoeft (aanwijzing 26 van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar)).

De Raad adviseert de mogelijkheden om van artikel 15, tweede lid, Wet Vpb'69 af te wijken, nauwkeurig te omschrijven en nadere regelingen bij algemene maatregel van bestuur te treffen.

7. Bij de voorgestelde bevoegdheid tot het treffen van een ministeriële regeling op grond waarvan een fiscale eenheid gevormd kan worden tussen lichamen die niet aan alle gestelde vereisten voldoen, is vooral gedacht aan de situatie waarin voor het bepalen van de winst niet bij alle lichamen dezelfde bepalingen van toepassing zijn. Meer concreet wordt bij voorbeeld bedoeld op het tot stand kunnen komen van een fiscale eenheid tussen een verzekeringsmaatschappij waarop het Besluit reserves verzekeraars² van toepassing is en een niet-verzekeringsmaatschappij. Naar aanleiding van de aanbeveling van de Raad is (in het voorgestelde artikel 15, vierde lid, eerste volzin) de delegatie op dit punt daarom uitdrukkelijk beperkt tot de situatie waarin voor het bepalen van de winst niet bij alle lichamen dezelfde bepalingen van toepassing zijn. Het uitgangspunt daarbij zal zijn dat, evenals dat onder het huidige regime het geval is, het vormen van een fiscale eenheid er niet toe mag leiden dat de werkingssfeer van de afwijkende bepalingen ter zake van de winstbepaling wordt verruimd.

Voorts heb ik de aanbeveling van de Raad overgenomen om de mogelijkheid voor het treffen van een regeling op dit punt op te nemen in een algemene maatregel van bestuur in plaats van in een ministeriële regeling.

¹ Te weten in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, waarnaar ook de meeste door Nederland gesloten belastingverdragen verwijzen bij het verlenen door Nederland van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting.

² Besluit van 18 juli 1972, Stb. 414, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 25 november 1993, Stb. 656.

8. De betrokkenheid van het parlement is bij de uitvoering van hetgeen in punt 6 van dit advies is opgemerkt voldoende gewaarborgd. Voorzover niet alle in dat punt genoemde elementen in de wet worden opgenomen, is de Raad van oordeel dat het wenselijk is de Staten-Generaal niet alleen de gelegenheid te geven voor de inwerkingtreding hun standpunt over de regeling kenbaar te maken maar tevens om inspraak in den brede mogelijk te maken. De Raad adviseert alsdan in artikel 15, elfde lid, Wet Vpb'69 het in aanwijzing 37, onder b, Ar. beschreven model te gebruiken.

8. Zoals onder punt 6 is aangegeven, worden de wezenlijke elementen van het fiscale eenheidsregime in de Wet opgenomen. De in de aangekondigde algemene maatregel van bestuur nader te treffen regelgeving zal dan ook voornamelijk een technisch uitwerking betreffen van de wettelijke regelingen. Tegen deze achtergrond volstaat naar mijn mening een gecontroleerde delegatie conform aanwijzing 37, model a, van de Aanwijzingen voor de regelgeving. Van belang hierbij is ook dat in de memorie van toelichting, vooruitlopend op de vaststelling van de algemene maatregel van bestuur, reeds in grote lijnen is aangegeven welke inhoud deze nadere regelgeving zal hebben.

9. Het vormen van een fiscale eenheid is een uit de wet voortvloeiend recht voor de bij de voeging betrokken vennootschappen indien aan de wettelijke vereisten wordt voldaan. De belastingadministratie is gehouden indien deze vennootschappen daartoe de wens te kennen geven, de vennootschapsbelasting op basis van de geconsolideerde jaarrekening te heffen. In dit stelsel past het niet dat de inspecteur op een verzoek bij voor bezwaar vastbare beschikking nog moet beslissen, en evenmin dat hij moet aangeven dat de bij algemene maatregel van bestuur gestelde nadere regels van toepassing zijn (artikel 15, zevende lid, Wet Vpb'69).

Naar het oordeel van de Raad dient deze regeling, die uit het geldende «voorwaardenstelsel» verklaarbaar is, te vervallen. Indien wordt beoogd de belastingplichtigen vooraf zekerheid te geven over de toepassing van het regime kan een regeling zoals ten aanzien van de aandelenfusie in artikel 14b, zesde lid, Wet IB'64 is getroffen, worden opgenomen.

9. Met de Raad ben ik het eens dat indien aan de wettelijke vereisten wordt voldaan de toepassing van het fiscale eenheidsregime niet geweigerd kan worden. Dit sluit echter niet uit dat zowel de belastingplichtigen zelf als de Belastingdienst er belang bij hebben hierover vooraf duidelijkheid te hebben. Het zou immers onpraktisch zijn indien achteraf zou blijken dat de belastingplichtigen en de Belastingdienst hierover van mening verschillen. Om deze reden is gekozen voor een verzoekprocedure, op basis waarvan vooraf komt vast te staan dat, en vanaf welk tijdstip, belastingplichtigen een fiscale eenheid gaan vormen. Wel kan ik het oordeel van de Raad onderschrijven dat de verklaring van de inspecteur dat op fiscale eenheden de bij algemene maatregel van bestuur gestelde regels van toepassing zijn, gemist kan worden. De «spelregels» voor fiscale eenheden vloeien immers rechtstreeks voort uit de wet en uit de algemene maatregel van bestuur.

Een procedure zoals opgenomen in bij voorbeeld artikel 14b, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (aandelenfusie) zou naar mijn oordeel bij het regime van de fiscale eenheid niet geheel voldoen. Dit komt vooral doordat bij het vormen van een fiscale eenheid, nu dat niet langer gebonden zal zijn aan het begin van een boekjaar, een vast tijdstip ontbreekt voorafgaande waaraan een verzoek om zekerheid vooraf ingediend zou moeten worden. Er is bij de fiscale eenheid ook geen sprake van een bepaalde rechtshandeling, zoals een aandelenfusie, waaraan een verzoek om zekerheid vooraf gekoppeld zou kunnen worden.

10. Ook ten aanzien van het tijdstip van ingang en beëindiging van de fiscale eenheid is de belastingadministratie lijdelijk. Aangezien wordt voorgesteld dat de fiscale eenheid niet met terugwerkende kracht kan ingaan of worden beëindigd is de enige voorwaarde die kan worden gesteld, een akte met vaste dagtekening of een geregistreerde verklaring van partijen.

Overigens merkt de Raad op, dat de stringente bepaling van artikel 15, vijfde lid, Wet Vpb'69 in de praktijk tot een onbegrepen formalisme kan leiden, indien het vormen van een fiscale eenheid wordt beoogd na een overname of bij oprichting van een nieuwe vennootschap en niet terstond op de dag van de overname of oprichting het verzoek aan de fiscus de deur uitgaat. Het lijkt redelijk in de voorgestelde regeling bij het ontstaan van een «95% of meer moeder-dochterrelatie» een korte termijn te gunnen om te bezien of de vorming van een fiscale eenheid gewenst is.

De Raad adviseert het tijdstip van totstandkoming van een fiscale eenheid in dit licht nog eens te bezien.

10. In de suggestie van de Raad belastingplichtigen een korte termijn te gunnen om te bezien of de vorming van een fiscale eenheid gewenst is, kan ik mij vinden. Ik heb het wetsvoorstel dan ook in die zin aangepast. Voorgesteld wordt thans dat belastingplichtigen binnen drie maanden na het gewenste voegingstijdstip een verzoek om vorming van een fiscale eenheid kunnen doen. Uiteraard zal dan wel op het gewenste voegingstijdstip voldaan moeten worden aan de eisen die aan het vormen van een fiscale eenheid worden gesteld.

11. Bij het voorstel is geen ontwerp-algemene maatregel van bestuur gevoegd. In de toelichting wordt op verschillende punten echter al op deze algemene maatregel van bestuur vooruitgelopen. Dit maakt het de Raad moeilijk over deze aspecten van het voorstel te adviseren. In het bijzonder geldt dit voor de in de toelichting aangeduide voorgenomen regeling van afsluiting van het boekjaar door de dochtermaatschappij en de betekenis van de overzichten van de relaties tussen de moeder- en dochtermaatschappij in geval van de vorming van een fiscale eenheid in de loop van een boekjaar. Het opnemen van de ontwerp-bepaling of cijfervoorbeelden zou met name in dit geval verhelderend kunnen werken. Hetzelfde geldt ten aanzien van een verbreking van de fiscale eenheid in de loop van een boekjaar. De Raad adviseert de toelichting in deze zin aan te vullen.

11. Naar aanleiding van de aanbeveling van de Raad is in paragraaf 4.1. van de memorie van toelichting aangegeven dat het vereiste met betrekking tot de vermogensopstelling die bij het aangaan van een fiscale eenheid wordt verlangd en waaruit de onderlinge relaties op het voegingstijdstip de tussen de moeder- en dochtermaatschappij blijken, overeenkomt met de op grond van de huidige standaardvoorwaarde 1 verlangde vermogensopstelling. Omdat met deze standaardvoorwaarde reeds ruime ervaring is opgedaan en het bedoelde vereiste in de aangekondigde algemene maatregel van bestuur zal worden opgenomen, geef ik er de voorkeur aan dit vereiste nader toe te lichten in de nota van toelichting bij de algemene maatregel van bestuur. Daarbij zullen ook voorbeelden worden gegeven die zijn toegespitst op de situatie dat een fiscale eenheid in de loop van het boekjaar tot stand komt.

12. Zoals in punt 6 van dit advies is opgemerkt ziet de Raad de verrekening van verliezen als een wezenlijk element dat in de Wet Vpb'69 regeling dient te vinden. Dit is onder meer klemmend ten aanzien van het zogenoemde meegeven van verliezen aan dochtermaatschappijen waarmee de fiscale eenheid verbroken is. Naar het oordeel van de Raad behoort hiervoor geen keuzeregime te gelden, zoals is aangegeven in de toelichting vooruitlopend op de ontwerp-algemene maatregel van bestuur. In het nieuwe regime, dat uitgaat van de zelfstandigheid van de gevoegde maatschappijen, ligt het meer voor de hand de niet tijdens het bestaan van de fiscale eenheid verrekende voorfusieverliezen en opgekomen verliezen bij verbreking van de fiscale eenheid volledig aan de dochtermaatschappij toe te rekenen. Materieel lijkt de voorgenomen regeling door de tegenbewijsregeling voor de inspecteur daar ook op neer te komen, maar een en ander blijft vooralsnog ondoorzichtig. De Raad adviseert de toelichting op dit punt te verduidelijken.

12. In het verlengde van de onder punt 6 opgenomen aanbeveling van de Raad om de wezenlijke elementen van het fiscale eenheidsregime in de Wet op te nemen, is ook de op het regime van de fiscale eenheid toegespitste regeling met betrekking tot de verrekening van verliezen in de Wet verankerd. Dit betekent dat zowel de regeling met betrekking tot de voor- en achterwaartse verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen, als de regeling met betrekking tot de verrekening van zogenaamde voorvoegingsverliezen en verliezen van de fiscale eenheid over het ontvoegingstijdstip heen in de Wet zijn opgenomen (artikel 15af onderscheidenlijk artikel 15ag). Naar aanleiding hiervan is voorts de memorie van toelichting aangepast.

De regeling met betrekking tot het meegeven van verliezen is verduidelijkt. In het voorgestelde artikel 15ag wordt thans bepaald dat vanaf het tijdstip van ontvoeging van een dochtermaatschappij de voorvoegingsverliezen en de verliezen van de fiscale eenheid die aan die maatschappij zijn toe te rekenen, verrekenbaar zijn met de vanaf dat tijdstip door die dochtermaatschappij genoten belastbare winst. Met het oog op de praktische uitvoerbaarheid van

deze «meegeefregeling» wordt wel als voorwaarde gesteld dat de dochtermaatschappij die «haar» verlies wil meenemen, hiertoe samen met haar moedermaatschappij een verzoek indient en daarbij aannemelijk maakt in hoeverre het verlies van de fiscale eenheid aan haar is toe te rekenen. Zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven, is echter voorstelbaar dat belastingplichtigen in bepaalde situaties van het doen van een dergelijk verzoek zullen afzien. Dit is bij voorbeeld het geval als de verwachting bestaat dat de dochtermaatschappij waaraan de verliezen van de fiscale eenheid kunnen worden toegerekend, na de ontvoeging over onvoldoende winstpotentie beschikt. Het mogelijk niet-meegeven van de aan die dochtermaatschappij toe te rekenen verliezen van de fiscale eenheid zou in zo'n geval tot een onevenwichtige regeling leiden. Daarom wordt voorgesteld dat, indien een verzoek van de belastingplichtigen achterwege blijft, de verliezen van de fiscale eenheid toch aan de dochtermaatschappij worden meegegeven voorzover de inspecteur aannemelijk maakt dat die verliezen aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

13. Aan het slot van paragraaf 7.1. Vreemdrechtelijke lichamen, van de toelichting wordt opgemerkt dat fiscale eenheden die in het verleden zijn aangegaan met lichamen die niet aan de aanvullende eis voldoen dat zij in dezelfde omstandigheden verkeren als naar Nederlands recht opgerichte lichamen, na een overgangperiode van rechtswege zullen worden beëindigd. Niet duidelijk is of hiermee wordt geduid op de in artikel III van het voorstel opgenomen overgangsregeling.

De Raad adviseert deze onduidelijkheid weg te nemen, en voorzover beoogd wordt een afzonderlijk overgangsregime voor deze fiscale eenheden in het leven te roepen, deze regeling in de wet te verankeren.

13. Met betrekking tot de aanbeveling van de Raad op het punt van de toepassing van het getroffen overgangsrecht op vreemdrechtelijke lichamen, merk ik het volgende op. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, wordt in de wettelijke regeling verankerd dat vreemdrechtelijke lichamen als moeder- of dochtermaatschappij kunnen worden opgenomen in een fiscale eenheid. Daarbij zal wel voldaan moeten zijn aan een aantal op dit punt toegespitste (nadere) vereisten, waaronder de eis dat het desbetreffende vreemdrechtelijke lichaam naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat als moeder- onderscheidenlijk dochtermaatschappij deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Indien met betrekking tot een lichaam niet aan deze eis wordt voldaan, is een fiscale eenheid met dat lichaam niet mogelijk. Voor bestaande fiscale eenheden betekent dit dat indien op het moment waarop de nieuwe regeling in werking treedt niet aan deze eis wordt voldaan de fiscale eenheid wordt ontbonden, zoals dat ook het geval is indien niet wordt voldaan aan de andere eisen die aan de toepassing van de nieuwe regeling worden gesteld. In de aanbeveling van de Raad heb ik overigens aanleiding gezien deze verbreking wettelijk te regelen. Met het oog op de gevolgen die een verbreking van een fiscale eenheid kan hebben, wordt de belastingplichtige daarbij de mogelijkheid geboden te opteren voor de toepassing van de «nieuwe» regels met betrekking tot de gevolgen van de verbreking of van de «oude» regels. De hiervoor beschreven verplichte verbreking van een fiscale eenheid indien op het tijdstip van inwerkingtreding niet wordt voldaan aan de vereisten die voortaan zullen gelden voor het kunnen vormen van een fiscale eenheid, dient te worden onderscheiden van de regeling die is getroffen voor belastingplichtigen/fiscale eenheden die wel aan die vereisten voldoen. Op deze belastingplichtigen zal in beginsel vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet het nieuwe fiscale eenheidsregime van toepassing worden. Ook deze «doorstart» is in het gewijzigde voorstel van wet uitdrukkelijker opgenomen.

14. Bij overdracht van vermogensbestanddelen binnen een fiscale eenheid voorziet thans de zogenoemde 16e Standaardvoorwaarde in een herwaardering van de activa en passiva van de dochtermaatschappij bij verbreking van de fiscale eenheid. Deze sanctiebepaling is beperkt naar tijd waarbinnen en voorwaarden waaronder herwaardering wordt toegepast. In paragraaf 8.3. Overdracht van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid, van de toelichting is aangegeven dat deze sanctiebepaling zal worden beperkt tot een

herwaardering van de overgedragen vermogensbestanddelen. Onduidelijk is of de uitsluiting van de sanctiebepaling ook voor de zogenoemde «normale» transacties zal gelden.

Tevens is aangegeven dat de sanctieperiode voor bepaalde vermogensbestanddelen zal worden verlengd. Deze verlenging betekent de invoering van een sanctie met (materieel) terugwerkende kracht. Naar het oordeel van de Raad bestaat daarvoor geen reden.

De Raad adviseert de toelichting op deze punten te verduidelijken.

14. De met de zogenoemde 16e standaardvoorwaarde overeenkomende regeling is naar aanleiding van het onder punt 6 door de Raad gegeven advies in de Wet opgenomen (artikel 15ai). Daarbij wordt geregeld dat de sanctie die in het kader van deze regeling wordt toegepast, beperkt blijft – zoals ook aangekondigd in de aan Raad voorgelegde memorie van toelichting – tot een herwaardering op het moment van verbreking van de fiscale eenheid van binnen de fiscale eenheid overgedragen vermogensbestanddelen.

Met betrekking tot de door de Raad gesignaleerde onduidelijkheid op het punt van een overdracht van een vermogensbestanddeel die in lijn lag met de normale bedrijfsuitoefening van de overdrager en de overnemer, kan ik bevestigen dat in zo'n geval de toepassing van de sanctiebepaling achterwege blijft. Op dit punt treedt er dan ook geen verschil op ten opzichte van de huidige, in de 16e standaardvoorwaarde, opgenomen regeling. Het niet-toepassen van de sanctiebepaling in deze situatie is in de wettekst uitdrukkelijk vastgelegd en ook de memorie van toelichting is in deze zin aangepast.

Met betrekking tot de termijnverlenging voor bepaalde gevallen tot 10 jaren wordt onderkend dat deze ook van toepassing zal zijn op overdrachten die voor de inwerkingtreding hebben plaatsgevonden. Maar daar staat tegenover dat de herwaardering ook in die situatie beperkt blijft tot het binnen de fiscale eenheid overgedragen vermogensbestanddeel. Voorts wordt opgemerkt dat in het wetsvoorstel is voorzien in een overgangsregeling op de voet waarvan, op verzoek, nog gedurende 2 jaren na inwerkingtreding van het wetsvoorstel het «oude» regime van toepassing blijft. In dat geval blijft ook de in de 16e standaardvoorwaarde opgenomen termijn van maximaal zes jaar nog gedurende die twee jaren maatgevend, ook voor bedrijfsmiddelen met een normale afschrijvingstermijn van meer dan tien jaren.

Naar aanleiding van het advies van de Raad is de memorie van toelichting op dit punt verduidelijkt.

15. De toepassing van artikel 15 Wet Vpb'69 vindt ook in het wetsvoorstel alleen plaats op verzoek van de betrokken maatschappijen. In paragraaf 9. Overgangsrecht, van de toelichting wordt gesteld, dat het nieuwe regime automatisch – dus zonder enige verklaring van deze vennootschappen – van toepassing wordt op fiscale eenheden die voldoen aan de aangepaste wettelijke vereisten. De Raad leest dit niet in artikel III van het voorstel. De Raad adviseert de beoogde «doorstart» uitdrukkelijk in het overgangsrecht op te nemen.

15. Het advies van de Raad om de beoogde «doorstart» uitdrukkelijk in het overgangsrecht op te nemen heb ik opgevolgd, zoals ook onder punt 13 is opgemerkt.

16. Zoals in punt 6 van dit advies is opgemerkt dienen wezenlijke elementen van een bepaald regime in de heffingswet te worden opgenomen. Uit dien hoofde is de Raad van oordeel dat het opnemen van hetgeen in artikel 13ca, vierde lid, Wet Vpb'69 ten aanzien van de fiscale eenheid is geregeld, in een algemene maatregel van bestuur een stap op de weg terug is. De Raad adviseert deze bepaling alleen aan de gewijzigde bewoordingen van de fiscale eenheid aan te passen en in de Wet Vpb'69 te handhaven.

16. In het verlengde van de aanbeveling van de Raad de wezenlijke elementen van het fiscale eenheidsregime in de Wet op te nemen, heb ik ook gevolg gegeven aan de aanbeveling van de Raad de regeling van artikel 13ca, vierde lid, van de Wet, in de wet te handhaven en niet onder te brengen in de aangekondigde algemene maatregel van bestuur.

17. De bezitseijs voor toepassing van het fiscale eenheidsregime is neergelegd in artikel 15, eerste en derde lid, Wet Vpb'69. Naar het oordeel van de Raad kunnen deze artikelleden worden geïntegreerd. Tevens zal in de Wet Vpb'69 moeten worden vastgelegd hetgeen onder «ten minste 95% van de aandelen in de dochtermaatschappij» wordt verstaan, waarbij te denken is aan ten minste 95% van de winstrechten en rechten op winstreserves alsmede (direct of indirect) ten minste 95% van het stemrecht. De Raad adviseert artikel 15 Wet Vpb'69 in deze zin aan te passen.

17. Van het samenvoegen van het aanvankelijk voorgestelde eerste lid en derde lid van artikel 15 van de Wet heb ik afgezien omdat naar mijn oordeel onvoldoende tot uitdrukking zou komen dat als hoofdregel een bezit van alle aandelen vereist is (eerste lid) en dat de verlaging van deze eis tot 95 procent van de aandelen (derde lid) een uitzondering op deze hoofdregel is. Wel is de verlaging van de bezitseijs verplaatst naar het tweede lid, waarbij tevens een regeling is opgenomen met betrekking tot een middellijk aandelenbezit. Zoals ook in de gewijzigde memorie van toelichting wordt aangegeven, is het als uitvloeisel van de zelfstandige belastingplicht van de lichamen die een fiscale eenheid vormen, niet vanzelfsprekend dat indien bij voorbeeld een moedermaatschappij een fiscale eenheid wenst te vormen met een dochtermaatschappij die zelf alle aandelen bezit in een (klein-) dochtermaatschappij een fiscale eenheid tot stand komt tussen de moeder-, de dochter- en de kleindochtermaatschappij. De moedermaatschappij bezit in dat geval immers niet zelf de aandelen van de kleindochtermaatschappij. Teneinde een zodanige fiscale eenheid mogelijk te maken, wordt daarom geregeld dat een fiscale eenheid kan worden gevormd met een maatschappij waarvan de moedermaatschappij middellijk ten minste 95% van de aandelen bezit. De aandelen die de moeder middellijk bezit moeten dan wel worden gehouden door tussenkomst van een dochtermaatschappij die zelf ook deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Voorts is naar aanleiding van de aanbeveling van de Raad de voorgestelde wettekst (artikel 15, tweede lid) verduidelijkt in de zin dat uitdrukkelijk wordt aangegeven dat ook bij een 95-percentsbezit of een middellijk aandelen bezit sprake moet zijn van de juridische en economische eigendom van de aandelen. In de algemene maatregel van bestuur zal in dit kader worden bepaald dat het ontbrekende aandelenbezit niet meer recht mag geven tot het vermogen of de winst van, dan wel de zeggenschap in, de dochtermaatschappij dan met dat ontbrekende aandelenbezit overeenkomt.

18. Tot de in artikel 15, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb'69 genoemde rechtspersonen behoren niet de verenigingen en stichtingen voorzover zij een onderneming drijven noch de fondsen voor gemene rekening, hoewel zij op grond van artikel 2, eerste lid, onderdelen d en e, Wet Vpb'69 wel belastingplichtig zijn. Tussen de onderneming van een hier te lande gevestigde stichting of vereniging en een meer dan 95%-dochtermaatschappij van die stichting of vereniging kan een fiscale eenheid gewenst worden, evenals tussen twee fondsen voor gemene rekening. De Raad adviseert uiteen te zetten om welke reden deze belastingplichtigen van het fiscale eenheidsregime uitgesloten zijn gebleven.

18. Op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet, zijn verenigingen en andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen (zoals bij voorbeeld de door de Raad genoemde stichtingen) aan de heffing van de vennootschapsbelasting onderworpen voorzover zij een onderneming drijven. Anders dan bij voorbeeld de naamloze vennootschap (NV) of de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BV) zijn deze lichamen derhalve, als subject, beperkt belastingplichtig. Daarnaast zijn verenigingen en stichtingen naar hun aard niet gericht op het behalen van winst, zoals NV's en BV's dat wel zijn. Hierdoor verkeert een vereniging of een stichting in een wezenlijk andere positie dan laatstgenoemde rechtsvormen, hetgeen de aanleiding vormde het – op concerns toegespitste – fiscale eenheidsregime niet op deze lichamen van toepassing te laten zijn. Overigens zou een en ander ook met zich kunnen brengen dat, als gevolg van de internationale doorwerking, vast zou moeten komen te staan welke buitenlandse rechtsvormen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met de vereniging, de stichting of het fonds voor gemene rekening. Dit zou, gezien het specifieke karakter van deze lichamen, leiden tot complexe, en daarmee ongewenste, duidingsproblematiek.

19. In paragraaf I, onderdeel C, van de artikelsgewijze toelichting op artikel 15, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb'69 is gesteld dat bij ministeriële regeling regels zullen worden gesteld met betrekking tot de aard en inrichting van de vreemdrechtelijke lichamen. Deze delegatie is echter niet in het desbetreffende onderdeel opgenomen.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te passen.

19. Naar aanleiding van deze aanbeveling van de Raad is de wettekst aangepast, in die zin dat de nadere regels ter beoordeling van de vergelijkbaarheid naar aard en inrichting van vreemdrechtelijke lichamen met naar Nederlands recht opgerichte lichamen bij algemene maatregel van bestuur gegeven kunnen worden in plaats van bij ministeriële regeling. Ook de toelichting is hiermee in overeenstemming gebracht.

20. De reikwijdte van artikel 15, vierde lid, Wet Vpb'69 is niet nader toegelicht. Hierdoor ontstaat onduidelijkheid of de rechtsvorm van buitenlandse belastingplichtigen van betekenis is. Indien een in het buitenland gevestigde stichting zowel een vaste inrichting hier te lande heeft als ook alle aandelen in een dochtermaatschappij bezit, zou op grond van de bewoordingen van dit artikel een fiscale eenheid mogelijk zijn.

De Raad adviseert deze onduidelijkheid weg te nemen, en tevens aan te geven om welke reden artikel 15, vierde lid, Wet Vpb'69 niet kan worden geïntegreerd in artikel 15, tweede lid, Wet Vpb'69.

20. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad over de reikwijdte van het voorgestelde artikel 15, vierde lid, van de Wet zijn de wettekst en de toelichting aangepast. Verduidelijkt is dat lichamen die in het buitenland zijn gevestigd maar overigens aan alle vereisten voor het opnemen in een fiscale eenheid voldoen, met betrekking tot een in Nederland gedreven vaste inrichting deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Het moet met andere woorden gaan om lichamen als bedoeld in het voorgestelde artikel 15, derde lid, onderdelen d en e. Dit houdt in dat de rechtsvorm van de in het buitenland gevestigde lichamen wel degelijk van belang is, evenals dat van belang is voor in Nederland gevestigde lichamen.

Van het samenvoegen van het voorgestelde artikel 15, vierde lid, en artikel 15, tweede lid, heb ik afgezien met het oog op het uitzonderingskarakter van het opnemen van een vaste inrichting in een fiscale eenheid.

21. Artikel 24, tweede lid, tweede volzin, van de Wet op de Invordering 1990 (Wet Inv'90) is niet onomstreden. Op grond van dit artikel kan tussen verschillende rechtssubjecten verrekening plaatsvinden waar geen aansprakelijkheid is voor elkaars schulden. Zo kan een teruggaaf omzetbelasting van de ene groepsmaatschappij worden verrekend met een loonbelastingsschuld van een andere groepsmaatschappij. De Raad is van oordeel dat een dergelijke verrekening niet voortvloeit uit het fiscale eenheidsregime, aangezien dit regime zich tot de vennootschapsbelastingheffing beperkt, en geen gevolgen heeft voor andere heffingswetten.

De Raad adviseert artikel 24, tweede lid, tweede volzin, Wet Inv'90 te heroverwegen, en bij handhaving te beperken tot het bij de indiening van het amendement beoogde bereik, en in ieder geval niet zonder meer uit te breiden tot de belastingplichtigen waarop artikel 15a Wet Vpb'69 betrekking heeft.

21. De opmerking van het college dat de inhoud van artikel 24, tweede lid, tweede volzin, van de Invorderingswet 1990 (IW) niet onomstreden is, kan ik – oordelend aan de hand van de uitvoeringspraktijk – niet onderschrijven. De toepassing van vorenbedoelde bepaling levert geen noemenswaardige problemen op. In het bij mijn brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer d.d. 13 januari 1998 (nr. AFZ97/3935M, V-N 1998/7.20, blz. 670) aangeboden evaluatierapport inzake de werking van de Invorderingswet 1990 wordt dan ook van dit onderwerp geen melding gemaakt.

Op zichzelf juist is de constatering van de Raad dat de reikwijdte van die bepaling niet beperkt is tot vennootschapsbelasting maar ook belastingmiddelen omvat ter zake waarvan de betrokken maatschappijen onderling geen aansprakelijkheid kennen – behoudens althans, zo teken ik hierbij aan, het element van aansprakelijkheid dat men in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, IW kan onderkennen – en dat zulks niet uit het fiscale-eenheidsregime

voortvloeit. Voor mij staat vast dat de (ruime) reikwijdte van die bepaling waar de Raad op wijst, juist door de wetgever is beoogd. Omdat genoemde bepaling zijn huidige inhoud heeft gekregen ingevolge een daartoe door de Tweede Kamer aangenomen amendement (kamerstukken II 1989/90, 20 588, nr. 19) en de toelichting daarop summier was, evenals hetgeen tijdens de mondelinge behandeling terzake naar voren is gebracht, is de rechtvaardiging van die ruime reikwijdte kennelijk – zie het hierna vermelde arrest – op een niet voor ieder duidelijke wijze geformuleerd. Deze rechtvaardiging kan echter geen andere zijn dan de opvatting dat de in een fiscale eenheid verbonden maatschappijen in het algemeen zodanig nauw met elkaar zijn verbonden dat zij tezamen maatschappelijk en economisch gezien in wezen één onderneming vormen en dat die materiële verbondenheid ook op het punt van verrekening van te innen en terug te geven belastingbedragen en dergelijke dient te prevaleren boven het feit dat het formeel gaat om van elkaar te onderscheiden rechtssubjecten.

Dezerzijds bestond van meet af aan de overtuiging dat de indertijd in artikel 24, tweede lid, IW aangebrachte tweede volzin een vèrgaande strekking had en een bevoegdheid inhield waarin door het intreden van faillissement geen afbreuk kon worden gedaan. In zijn arrest van 15 januari 1999, nr. 16 763 (FED 1999/493, blz. 1997) heeft de Hoge Raad voor het desbetreffende geval anders geoordeeld. Ik acht dat arrest onjuist en de opvatting van de rechtbank te Almelo, welke vonnis in het vermelde arrest werd gecasseerd, de juiste. Om aan genoemd arrest zijn werking te ontnemen heb ik genoemde tweede volzin opnieuw geredigeerd en een nieuwe derde volzin toegevoegd, teneinde te bereiken dat uit de tekst van de wet zelf duidelijk te kennen is dat de ruime verrekeningsbevoegdheid, neergelegd in genoemd tweede lid, niet wijkt voor faillissement, noch in een vergelijkbare situatie voor surseance van betaling. Het wetsvoorstel en de toelichting daarop zijn in deze geest aangevuld. Met het voorgaande hangt samen dat ik ook geen aanleiding zie om af te zien van de uitbreiding van vorenbedoelde regeling tot de centrale maatschappij en de ledenmaatschappijen die een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting vormen ingevolge artikel 15a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Een gelijke behandeling van de lichamen die deel uitmaken van een eenheid ex artikel 15 en die, behorende tot een eenheid ex artikel 15a van die wet, ligt mijns inziens voor de hand.

22. Het fiscale eenheidregime heeft zoals opgemerkt in punt 21 van dit advies alleen betrekking op de vennootschapsbelastingheffing. Bij toepassing van dit regime kunnen bijvoorbeeld voor heffing van de kapitaalsbelasting aanmerkelijke praktische problemen ontstaan, aangezien de zogenoemde informele kapitaalstortingen veelal niet of nauwelijks traceerbaar zijn. De Raad adviseert deze uitvoeringsproblemen bij die andere belastingen in kaart te brengen, en af te wegen of en in hoeverre een bijzondere regeling voor de desbetreffende belasting tot stand gebracht moet worden.

22. Naar aanleiding van de vraag van de Raad met betrekking tot het traceren van informele kapitaalstortingen binnen fiscale eenheid merk ik op dat voor dergelijke stortingen een aangifteplicht bestaat voor de kapitaalsbelasting. Het al of niet aanwezig zijn van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting speelt hierbij voor de kapitaalsbelasting geen rol. Informele kapitaalstortingen kunnen ook reeds door de fiscus worden geconstateerd in het kader van vooroverleg ter zake van de desbetreffende transacties. Voorts kunnen dergelijke stortingen kenbaar zijn uit de winstsplitsing die binnen de fiscale eenheid is vereist ten behoeve van bij voorbeeld de verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen. Daarnaast kan ook bij een controle uit de enkelvoudige jaarstukken blijken dat een informele kapitaalstorting heeft plaatsgevonden waarover kapitaalsbelasting verschuldigd is. Tegen deze achtergrond is er naar mijn oordeel geen behoefte een op dit punt toegespitste regeling in de kapitaalsbelasting op te nemen.

23. Artikel 4, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting bepaalt dat inhouding van dividendbelasting achterwege mag blijven indien de deelnemingsvrijstelling, bedoeld in artikel 13 Wet Vpb'69, van toepassing is. De Raad adviseert deze mogelijkheid ook uitdrukkelijk bij toepassing van artikel 15 Wet Vpb'69 in de dividendbelasting vast te leggen.

23. Zoals in de memorie van toelichting wordt opgemerkt, is een uitvloeisel van de zelfstandige belastingplicht van de fiscale eenheidmaatschappijen dat deelnemingsverhoudingen in de zin van artikel 13 van de Wet, tussen deze maatschappijen blijven bestaan. Dit betekent dat ook artikel 4, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 onverkort van toepassing blijft. Wel is de memorie van toelichting op dit punt aangevuld.

24. Voor redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.

24. De redactionele opmerkingen van de Raad zijn, voorzover nog toepasselijk na de aangebrachte wijzigingen, overgenomen.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de bijbehorende gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 28 juli 1998, no. W06.98.0182, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Voorstel van wet.

- In artikel I, onder A, derde volzin, (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) (Wet Vpb'69) «op basis van» vervangen door: op grond van.
- In artikel I, onder C, eerste en negende lid, (artikel 15, eerste en negende lid, Wet Vpb'69) «onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden» mede omdat het begrip voorwaarden in deze wet een specifieke betekenis heeft, telkens vervangen door: onder bij algemene maatregel van bestuur nader te stellen regels. In verband daarmee in het negende lid, tweede volzin, de term «voorwaarden» vervangen door: nadere regels.
- In artikel I, onder C, tweede lid, onderdeel e, (artikel 15, tweede lid, onderdeel e, Wet Vpb'69) «een daarmee vergelijkbaar lichaam als bedoeld in onderdeel d dat is opgericht naar het recht van de in dat onderdeel genoemde landen of staten» vervangen door: een daarmee naar aard en inrichting vergelijkbaar lichaam dat is opgericht naar het recht van de in onderdeel d genoemde landen of staten.
- In artikel I, onder C, achtste lid (artikel 15, achtste lid, Wet Vpb'69) «het verzoek als bedoeld» vervangen door: het verzoek, bedoeld (aanwijzing 82, tweede lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar)).
- In artikel I, onder C, negende lid, (artikel 15, negende lid, Wet Vpb'69), «op de situatie» vervangen door: het geval.
- In artikel I, onder C, tiende lid, (artikel 15, tiende lid, Wet Vpb'69), «toch» schrappen.

Memorie van toelichting.

- Onder 2, Korte schets van de voorgestelde regeling, eerste alinea, tweede volzin «is vereist» vervangen door: geldt als uitgangspunt, aangezien op grond van beleid een 99%-bezit reeds toereikend is voor de vorming van een fiscale eenheid.
- Onder 3, Andere systemen, eerste alinea, de tweede volzin aanpassen nu de Vereniging voor Belastingwetenschap blijkens paragraaf 3.1.3, laatste alinea, van haar rapport een substantiële verlaging van het bezitsvereiste juist niet wenselijk acht.
- Onder 6.2, verrekening van verliezen na de fiscale eenheidsperiode, eerste alinea, vierde volzin, «de Wet van 13 december 1969» wijzigen in: de Wet van 13 december 1996.
- Onder 7.1, Vreemdrechtelijke lichamen, laatste alinea, het Staatsbladnummer schrappen nu de aangehaalde wet een citeertitel heeft (aanwijzing 86 Ar).