

26 854

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

VOORLOPIG VERSLAG VAN DE VASTE COMMISSIE VOOR FINANCIËN¹

Vastgesteld 8 augustus 2002

Het voorbereidend onderzoek van dit wetsvoorstel heeft de commissie aanleiding gegeven tot het maken van de volgende opmerkingen en het stellen van de volgende vragen.

I. Inleiding en algemeen

Zowel de Raad van State als de Tweede Kamer hebben gesteld het onderhavige wetsvoorstel onvoldoende op zijn mérites te kunnen beoordelen zonder kennisneming van de ontwerp algemene maatregel van bestuur. Ten aanzien van een aanzienlijk aantal materiële en voor het bedrijfsleven van belang zijnde punten bestond immers onvoldoende zicht op de reikwijdte van de voorgestelde maatregelen, nu in de memorie van toelichting is volstaan met een summiere vermelding van de hierin te regelen zaken. In dat kader is tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer van regeringszijde toegezegd het ontwerp vóór stemming aan de Tweede Kamer te zenden, zodat zij de inhoud hiervan in haar overwegingen kon betrekken. Met zorg hebben de leden van de **CDA**-fractie geconstateerd dat zulks niet is geschied. De voormelde ontwerp-AMvB is pas twee jaar na de indiening van het wetsvoorstel aan de Eerste Kamer toegezonden, nadat de Tweede Kamer al met het wetsvoorstel had ingestemd. De Eerste Kamer had de behandeling aangehouden totdat de ontwerp-AMvB beschikbaar was. Dit is inmiddels het geval. Aangezien het een concept betreft, stellen de leden van de CDA-fractie voor ten aanzien van de AMvB de voorhangprocedure te volgen en de AMvB bij de Staten-Generaal voor te hangen. Zij worden daarin gesteund door de overige leden van de **commissie**.

De leden van de CDA-fractie constateren vervolgens dat het onderhavige wetsvoorstel door een tweetal nota's van wijziging op een aantal punten ingrijpend is gewijzigd, zonder dat ter zake een inhoudelijke discussie met de Tweede Kamer heeft plaatsgevonden. Uit het oogpunt van zorgvuldigheid en bewaking van de kwaliteit van fiscale wetgeving zetten deze leden vraagtekens bij deze gang van zaken.

¹ Samenstelling:

Boorsma (CDA), Stevens (CDA), (voorzitter), Schuyer (D66), Rensema (VVD), Van den Berg (SGP), Varekamp (VVD), Ter Veld (PvdA), Ruers (SP), Wolfson (PvdA), (plv. voorzitter), De Vries (ChristenUnie), Dupuis (VVD), Bemelmans-Vidéc (CDA) en Platvoet (GL).

De leden van de CDA-fractie merken voorts op dat het wetsvoorstel op een aantal punten materieel terugwerkende kracht bevat. In dit kader vragen zij met name aandacht voor de bij de Tweede nota van wijziging aangepaste kwijtscheldingsbepalingen. Zo kan bijvoorbeeld krachtens artikel 8, vierde lid Wet Vpb 1969 een ruim vóór de invoering van dit wetsvoorstel ontvoegde dochtermaatschappij bij kwijtschelding geconfronteerd worden met belastingheffing die bij de ontvoeging niet te voorzien viel. Met name indien niet alle aandelen meer in handen van de moedermaatschappij zijn, kunnen in de praktijk problemen ontstaan. Ook de uitbreiding van de reikwijdte van artikel 15ad kan overnameholdings treffen die reeds geruime tijd geleden zijn gecreëerd. Daar waar sprake is van meerdere aandeelhouders kan een door één van die aandeelhouders/verbonden lichamen verstrekte (en voortaan besmette) lening niet zonder meer worden afgelost. De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat een overgangsregeling hier op zijn plaats zou zijn en vernemen gaarne de visie van de regering terzake.

In het wetsvoorstel is voorts uitdrukkelijk de mogelijkheid opgenomen om een Nederlandse vaste richting van een buitenlandse belastingplichtige in de fiscale eenheid op te nemen. In hoofdstuk VI van het concept Besluit fiscale eenheid 2003 zijn in dat kader specifieke bepalingen opgenomen die zien op een fiscale eenheid met een buitenlandse belastingplichtige. Deze leden vragen zich af of de constatering juist is dat een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige alleen goed mogelijk is indien in art. 18 Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de artikelen betreffende de fiscale eenheid (art. 15 Wet Vpb 1969 ev.). Indien deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, kan deze «omissie» dan worden hersteld?

De leden van de **VVD**-fractie hebben met belangstelling van dit belangrijke wetsvoorstel kennis genomen. Ten aanzien van de AMvB zijn deze leden van mening dat de voorgestelde voorwaarden een voortzetting lijken in te houden van het huidige beleid. Dit wordt door de leden van de VVD-fractie gewaardeerd, waarbij echter wel enkele kanttekeningen worden gemaakt.

II. Inhoud wetsvoorstel

Ten aanzien van het wetsvoorstel vernemen de leden van de fracties van het **CDA** en de **VVD** gaarne een reactie van de regering op de volgende vragen.

Heeft de fiscale eenheid externe werking, zo willen de leden van de **CDA**-fractie weten. Met andere woorden, wordt bij de belastingheffing van niet tot de fiscale eenheid behorende lichamen rekening gehouden met het feit dat andere lichamen zijn gevoegd in fiscale eenheid?

Geldt de administratieverplichting van art. 8b Wet Vpb. 1969 ook voor in fiscale eenheid gevoegde lichamen? Dat kan, zo merken deze leden op, bijvoorbeeld van belang zijn als winstsplitsing is voorgeschreven in verband met het verrekenen van voorvoegingsverliezen.

Een dochtermaatschappij (D) wenst te investeren in bedrijfsmiddelen. D vormt een fiscale eenheid met Moedermaatschappij M. M leent van een groepsvennootschap het daarvoor vereiste bedrag en stopt dit als kapitaal in D. Onder het huidige fiscale eenheidregime valt de door M aange-trokken lening niet onder artikel 10a, tweede lid, onderdeel b Wet Vpb 1969, omdat D opgaat in M en fiscaal uitsluitend sprake is van een belastingplichtige die geld leent voor de aanschaf van bedrijfsmiddelen. De leden van de CDA-fractie vragen of de renteaftrek in deze situatie ook

onder het nieuwe fiscale eenheidsregime intact blijft, in de situatie dat geen beroep kan worden gedaan op de uitzonderingen vermeld in art. 15ad, derde lid.

Kan de regering een voorbeeld geven van een situatie waarin het van belang is dat in fiscale eenheid gevoegde lichamen worden aangemerkt als verbonden lichaam (het voorgestelde art. 10a, vierde lid, onderdeel d, Wet Vpb. 1969), zo vroegen deze leden vervolgens.

Is de regering van mening dat het verhangen van een (niet in de fiscale eenheid) gevoegde deelneming van een fiscale eenheidslichaam naar een ander fiscale eenheidslichaam reeds tijdens fiscale eenheid leidt tot de toepassing van art. 13d, zesde lid, Wet Vpb. 1969?

Kan de regering voorts verduidelijken waarom wel is voorzien in een anti-samenloopbepaling ten aanzien van art. 13c en art. 15ab Wet Vpb. 1969 en niet in een anti-samenloopbepaling ten aanzien van art. 13ca en art. 15ab Wet Vpb. 1969? Leidt dit tot dubbele heffing?

Waarom is de regering van mening dat de inbreuk die in het voorgestelde art. 15ac, tweede lid, Wet Vpb. 1969 op de volledige toerekening wordt gemaakt geen misbruik betreft van het instituut van de fiscale eenheid?

Vervolgens vroegen deze leden de regering te bevestigen dat in geval van liquidatie van een fiscaal gevoegde dochtermaatschappij toepassing van het voorgestelde art. 15ai niet aan de orde is. Daarover zou twijfel kunnen ontstaan. In art. 15aa, onderdeel c, wordt het ontvoegingstijdstip gedefinieerd als het tijdstip waarop een fiscale eenheid eindigt ten aanzien van een belastingplichtige anders dan door ontbinding en vereffening van een dochtermaatschappij. Dit betekent, niet anders dan onder het bestaande recht, dat liquidatie van een dochtermaatschappij niet leidt tot ontvoeging. De fiscale eenheid eindigt echter wel, alleen al omdat niet langer is voldaan aan de bezitseis. Het is van belang te onderkennen dat volgens art. 15ai, eerste lid, de sanctie van toepassing is als de fiscale eenheid wordt beëindigd. In art. 15ai, tweede lid, wordt daarentegen wel weer gesproken over het tijdstip van ontvoeging. Is art. 15ai, eerste lid, wellicht onzuiver geredigeerd?

In art. 15aj, tweede lid wordt voorgesteld dat na verbreking van de fiscale eenheid een toekomstige waardeaan groei van de afgewaardeerde vordering niet belast is, althans voor zover deze aangroei betrekking heeft op een waardedaling die heeft plaatsgevonden tijdens de fiscale eenheid. Ingeval van een waardedaling vóór het voegingstijdstip zal bij voeging art. 15ab, vijfde lid, zijn toegepast (sanctie bij de debiteur). Het is dan niet evenwichtig dat later, na ontvoeging het vollopen van de vordering bij de crediteur in zoverre belast is. Is de regering bereid art. 15aj, tweede lid, op dit punt aan te passen?

Krachtens artikel IV, tweede lid kunnen belastingplichtigen verzoeken artikel 15 Wet Vpb 1969 zoals dit vóór inwerkingtreding gold en de bij of krachtens dat artikel gestelde voorwaarden nog twee jaar toe te passen. Het is de leden van de CDA-fractie niet geheel duidelijk welke betekenis gedurende deze tweejaarsperiode toekomt aan de overige in het wetsvoorstel opgenomen wetsartikelen waarin wordt verwezen naar de bepalingen van het nieuwe fiscale eenheidsregime. Mogen deze leden de overgangsregeling aldus begrijpen dat voor belastingplichtigen die voor deze regeling geopteerd hebben – behoudens de in artikel IV, zevende lid opgenomen uitzonderingen – geen van deze overige artikelen toepassing vindt?

Oorspronkelijk was in artikel IV, zesde lid bepaald dat het verzoek tot toepassing van de oude regime gedurende de tweejaarsperiode gelijktijdig met de aangifte over het eerste boekjaar als bedoeld in het vierde lid gedaan dient te worden. Bij nota van wijziging is vermelding van het tijdstip vervallen, blijkens de memorie van toelichting teneinde belastingplichtigen in staat te stellen reeds vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de wet dit verzoek te kunnen doen. De leden van de CDA-fractie verzoeken de regering aan te geven op welk moment belastingplichtigen uiterlijk een dergelijk verzoek moeten hebben ingediend.

Vervolgens vragen deze leden wanneer en onder welk regime een fiscale eenheid die heeft gekozen voor de tweejaarsovergangsperiode van art. IV, tweede lid, (overgangsrecht) verbreekt indien in de loop van die periode niet meer wordt voldaan aan het bezitsvereiste c.q. een der maatschappijen naar het buitenland wordt verplaatst.

In artikel 26 AMvB wordt ingegaan op situaties met buitenlandse belastingplichtigen, zo vervolgen de leden van de **VVD**-fractie. Het valt hen op dat de werking van de nieuwe fiscale eenheidsregels (wet en AMvB) geen fiscale eenheid toestaan met kwalificerende buitenlandse ondernemingen zoals 100% EU-dochters van Nederlandse moedermaatschappijen. In de behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer (nota van wijziging par. 5.2) wordt kort ingegaan op Europeesrechtelijke aspecten, maar dit doet volgens deze leden geen recht aan de situatie zoals die thans bestaat, waarbij in het midden kan blijven of de situatie sedert juni 2001 wezenlijk veranderd is. Immers, in de ECJ casus C – 200/98 (XY AB) en in C – 141/99 (AMID) wordt geïndiceerd dat het niet toestaan van de volgende grensoverschrijdende fiscale eenheid waarschijnlijk in strijd is met het Verdrag van Rome. Een Nederlandse moedermaatschappij M heeft een tweetal 100%-dochter A en B. A is een Nederlandse BV en werkt uitsluitend in Nederland. B is een dochter uit een van de andere 14 EU-landen en werkt uitsluitend in dat land. Met andere woorden B heeft geen vaste inrichting in Nederland. Volgens de voorstellen in de wet en de AMvB kan M wel met A een fiscale eenheid aangaan maar niet met A en B. Kan de regering uitleggen waarom zij vindt dat Nederland in deze nieuwe voorstellen geen rekening hoeft te houden met deze en andere jurisprudentie van het Hof waarin intra EU-landengrenzen steeds minder geaccepteerd worden? Loopt Nederland door hier geen rekening mee te houden niet een significant risico dat de nieuwe regels door een juridische procedure binnen enkele jaren in strijd met de Europese regels worden verklaard door het Europees Hof van Justitie? Kan de regering ook ingaan op de suggestie van de Europese commissie in haar Mededeling COM (2001) 582 en 23 oktober 2001 om het Deense consolidatiemodel te introduceren voor die landen die geen Europese consolidatie toestaan (al dan niet middels een fiscale eenheid binnen Europa)?

Kan een buitenlandse belastingplichtige met een vaste inrichting in Nederland wel kiezen voor een fiscale eenheid, nu artikel 15 niet op haar van toepassing lijkt, zo vragen deze leden ten slotte. Kan het ontbreken van een wettelijke basis een probleem zijn bij het vormen van een fiscale eenheid met een buitenlandse belastingplichtige?

III. Concept-AmvB

Met betrekking tot de concept-AMvB behorende bij wetsvoorstel 26 854 stellen de leden van de fracties van het **CDA en de VVD** de volgende vragen.

Plafond rechten ontbrekende aandelen

De ontbrekende aandelen mogen niet meer rechten geven dan in totaal 5%, zo merken de leden van de **VVD**-fractie op. Moet in dit kader slechts het belang bij het vermogen en de winst worden beoordeeld voor zover dat is toe te rekenen aan aandelen, of moeten ook andere belangen bij het vermogen of de winst worden meegeteld, zoals belangen bij het vermogen via winstrechten of (hybride) leningen?

Wil de regering bevestigen dat aandelen waaraan slechts zeggenschapsrechten zijn verbonden niet aan de vorming of continuering van de fiscale eenheid in de weg staan, zo vragen deze leden.

Economische en juridische eigendom. 5-dagentermijn

In artikel 4 AMvB is vastgelegd dat voor de vorming van een fiscale eenheid de juridische en economische eigendom van minstens 95 procent van de aandelen in de dochter is vereist, zo vervolgen de leden van de VVD-fractie. Er wordt nog slechts in één situatie een uitzondering gemaakt, namelijk waarbij het voor de moedermaatschappij niet mogelijk is om op de gewenste ingangsdatum zowel de juridische als de economische eigendom te bezitten. Indien de juridische eigendom binnen 5 werkdagen verkregen wordt, kan alsnog de fiscale eenheid op de gewenste datum ingaan. Deze periode lijkt erg kort. Een ruimhartiger beleid voor normale gevallen lijkt hier op zijn plaats. Het huidige beleid ten aanzien van de bezitseris, zoals vastgelegd in het besluit van 18 juli 1989, nr. DB 88/4852 wordt beëindigd. In dit besluit is ook beleid vastgelegd met betrekking tot het verlenen van optierechten op aandelen in een dochtermaatschappij. Kan worden aangenomen dat dit beleid wordt voortgezet?

Verbreking fiscale eenheid en bedrijfsfusie

In artikel 13 AMvB wordt bedrijfsfusie genoemd als oorzaak van mogelijk verbreken van de fiscale eenheid. De leden van de VVD-fractie kunnen zich daarbij maar moeilijk iets voorstellen. Kan de regering uitleggen waarom de bedrijfsfusie in het rijtje staat samen met splitsing en (aandelen)fusie? Kan het zijn dat door het woordgebruik gewezen wordt op de uitzondering van bedrijfsfusie? Wat er ook van zij, een en ander is deze leden niet geheel duidelijk. Zij vragen dan ook nadere uitleg.

Egalisatiereserve

Met de voorgenomen wetgeving inzake fiscale eenheid wordt het vanaf 2003 mogelijk een fiscale eenheid vennootschapsbelasting aan te gaan tussen verzekeraars en niet-verzekeraars (banken). De voorgenomen wetgeving sluit uit dat vermogen en winst van de niet-verzekeraar meetellen voor de berekening van het plafond van en de hoogte van de dotatie aan de zogenaamde egalisatiereserve, zo vervolgen de leden van de **CDA**-fractie. Kan de regering aanduiden hoe de toelichting op artikel 18 lid 3 AMvB moet worden uitgelegd waarin is opgenomen dat in de situatie dat een tussenhoudster de aandelen in een of meer verzekeraars houdt, de vermogensruimte wordt gevormd door de vermogensruimte van de dochter-verzekeraar, dan wel de som van de vermogensruimtes van de dochter-verzekeraars en de vermogensruimte van de tussenhoudster dus geen maatstaf vormt. Dit lijkt een achteruitgang in vergelijking met de huidige situatie waarin de vermogensruimte van een moeder-verzekeraar (de tussenhoudster) wel meetelt. Kan de regering toelichten of zulks is beoogd?

Bij voeging van een dochter-niet-verzekeraar kan in lijn met de resolutie van 30 november 1993 de vermogensruimte van beide vennootschappen worden bepaald. Kan de regering uiteenzetten waarom, in geval van een fiscale eenheid van een moeder-verzekeraar en een dochter-verzekeraar – in afwijking van de regeling zoals die tot op heden geldt – in artikel 18 lid 4 AMvB voor een andere benadering wordt gekozen?

Buitenlands belastingplichtige en fiscale eenheid

Vindt de sanctie van artikel 15ai toepassing bij beëindiging van de fiscale eenheid indien een bedrijfsmiddel binnen de fiscale eenheid is overgedragen van een in Nederland gevestigde moedermaatschappij aan de vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtige dochter, zo vragen de leden van de **VVD**-fractie vervolgens. Is daarvoor eventueel voldoende wettelijke grondslag?

In artikel 27 AMvB wordt uitgelegd in welke situatie een buitenlandse belastingplichtige niet als dochtermaatschappij deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Volgens de toelichting heeft het artikel tot doel te bereiken dat de fiscale eenheid slechts toegankelijk is voor dochtermaatschappijen die voldoen aan de eisen van de deelnemingsvrijstelling. Gesteld wordt dat dit ook voor binnenlandse belastingplichtigen geldt, aldus deze leden. Voor niet Nederlandse dochtermaatschappijen worden daarom een aantal aanvullende eisen gesteld (niet gehouden als belegging, onderworpen aan belasting naar de winst). De artikelen 13, tweede lid, derde volzin en 13g van de wet zijn van overeenkomstige toepassing. Is deze bepaling te verdedigen in het licht van het EU-verdrag en de non-discriminatiebepalingen in de verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen?

Waarom wordt de mogelijkheid tot opname in de fiscale eenheid alleen opengesteld voor vaste inrichtingen van buitenlandse dochtermaatschappijen die kwalificeren voor de deelnemingsvrijstelling? Is het niet voldoende dat op de in Nederland gedreven onderneming van de dochtermaatschappij dezelfde bepalingen van winst van toepassing zijn?

Is artikel 27 niet een uitbreiding van de eisen die aan binnenlandse dochtermaatschappijen worden gesteld in artikel 15, derde lid van de wet, zo vragen de leden van deze fractie.

Voorkoming dubbele belasting

In artikel 39 wordt een ministeriële regeling aangekondigd met betrekking tot de toedeling van winst van de fiscale eenheid in het kader van vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Op welke termijn zal deze separate regeling verschijnen, zo vragen de leden van de VVD-fractie tot besluit.

IV. Diversen

Overigens verzoeken de leden van de **commissie** de regering uitgebreid in te gaan op het commentaar van de NOB in de aan haar gerichte brief van 27 juni 2002, voorzover hierboven niet expliciet aan de orde gesteld.

De voorzitter van de commissie,
Stevens

De griffier van de commissie,
Eliane Janssen