

Vergaderjaar 1991–1992

22 338

Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Invorderingswet 1990 (Aanpassing aan de richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten)

Nr. 6

EINDVERSLAG

Vastgesteld 3 december 1991

Na kennisneming van de memorie van antwoord zijn in de vaste Commissie voor financiën¹ nog verscheidene vragen gesteld en opmerkingen gemaakt.

Onder het voorbehoud dat de regering deze tijdig zal hebben beantwoord, acht de Commissie de openbare behandeling van het wetsvoorstel voldoende voorbereid.

1. Inleiding

De leden van de fracties van CDA, PvdA, VVD en D66 hadden met belangstelling kennis genomen van de memorie van antwoord.

De leden van de CDA-fractie merkten naar aanleiding van de verklaring van de regering over de lange duur van de voorbereiding van dit wetsvoorstel op dat, juist als in de opvatting van de regering sprake is van een ingewikkelde technische materie, maatregelen genomen dienen te worden dat ook de medewetgever voldoende tijd krijgt voor behandeling. Het betoog van de regering met betrekking tot de consequenties indien de implementatie niet voor 1 januari 1992 tot stand is gebracht, was naar het oordeel van de leden van de CDA-fractie niet geheel volledig. De regering heeft verzuimd te wijzen op het Von Colson arrest (14/83 jur 1984 blz. 1891) en het Marleasing arrest (C106/89 van 13 november 1990) waarbij het Hof te Luxemburg heeft beslist dat de nationale rechter na 1 januari 1992 ook het eventueel niet gewijzigde nationale recht voor zoveel mogelijk moet uitleggen en toepassen in het licht van de bewoordingen en strekking van de richtlijn. Nu, indien het hoofddoel of één der hoofddoelen van door de richtlijn besproken transacties belastingfraude of -ontwijking is, de richtlijn geen toepassing behoeft te vinden, konden deze leden vooralsnog niet inzien welke ernstige minder gelukkige gevolgen een niet tijdige implementatie zou hebben. De algemene indruk van de leden van de CDA-fractie was dat het wetsvoorstel evenals wetsvoorstel 22 334 (implementatie moeder/dochter richtlijn) – kennelijk uit een begrijpelijke gehechtheid aan het

¹ Samenstelling:

Leden: Van Houwelingen (CDA), Schutte (GPV), De Korte (VVD), Tommel (D66), Linschoten (VVD), voorzitter, Paulis (CDA), Van Rey (VVD), Vermeend (PvdA), Brouwer (Groen Links), G. H. Terpstra (CDA), Melkert (PvdA), ondervoorzitter, Smits (CDA), Reitsma (CDA), Vreugdenhil (CDA), Vriens-Auerbach (CDA), Van Rijn-Vellekoop (PvdA), Van der Vaart (PvdA), G. de Jong (CDA), Ybema (D66), A. de Jong (PvdA), Kersten (PvdA), Van Heemst (PvdA), R. van Middelkoop (PvdA).

Plv. leden: Leers (CDA), Van Dis (SGP), Van Erp (VVD), Groenman (D66), Weisglas (VVD), Gerritse (CDA), Van Hoof (VVD), Schoots (PvdA), Rosenmöller (Groen Links), Hillen (CDA), Van Traa (PvdA), Wolters (CDA), Van de Camp (CDA), Schartman (CDA), De Leeuw (CDA), Van Zijl (PvdA), Verspaget (PvdA), Van Iersel (CDA), Wolffensperger (D66), vacature PvdA, Van Otterloo (PvdA), Leerling (RPF), Van Nieuwenhoven (PvdA).

bestaande – een aantal mogelijk gewenste doch gelet op de richtlijn niet uitvoerbare voorschriften bevat. Deze leden waren van oordeel dat zoveel mogelijk moet worden voorkomen dat belanghebbenden eerst na een lange weg via het Europese Hof in het gelijk worden gesteld. De leden van de CDA-fractie betreurden het dat de lange voorbereidingstijd van het wetsvoorstel kennelijk nog niet lang genoeg was om een zinvolle uitbreiding te geven door het regime in aangepaste vorm van toepassing te doen zijn op beleggingsinstellingen.

De leden van de fractie van de PvdA merkten op dat zij in het voorlopig verslag – mede naar aanleiding van publikaties in de vakpers en brieven van deskundigen aan de vaste Commissie voor financiën – bij het voorliggende wetsvoorstel een aantal kritische vragen en kanttekeningen hadden geplaatst. Het viel deze leden op dat in de memorie van antwoord op geen enkele wijze aan deze kritiek tegemoet is gekomen. Daarom vroegen zij of dit betekent dat de regering van oordeel is dat met het voorliggende wetsvoorstel op een optimale wijze wordt vormgegeven aan de implementatie van die richtlijn in de Nederlandse belastingwetgeving. Deze leden waren daarvan nog niet overtuigd. Daarom vroegen zij (opnieuw) aandacht voor de volgende punten.

De leden van de D66-fractie vroegen de regering om een reactie op het artikel van mr J.J. Feenstra in het Weekblad voor Fiscaal Recht van 14 november 1991. Hoe oordeelt de regering over het in dit artikel gedane voorstel om de fiscale en de vennootschapsrechtelijke aspecten van grensoverschrijdende fusies beter op elkaar te laten aansluiten?

3. Aandelenruil

Artikel 8 lid 2 van de richtlijn belet de lidstaten niet de winst uit de latere verkoop van de door ruil verkregen aandelen te belasten. Allereerst rijst, aldus de leden van de CDA-fractie, de vraag of een belastingplichtige (eventueel na verhuizing naar een andere E.G.-Lid-Staat) zich op een belastingverdrag kan beroepen om bij vervreemding van de door inruil verkregen aandelen niet in Nederland belasting te hoeven te betalen. Een argumentatie zou kunnen zijn dat een richtlijn de werking van een belastingverdrag gesloten tussen twee Lid-Staten te niet kan doen. Impliciet, zo meenden de leden van de CDA-fractie te kunnen constateren, gaat de regering ervan uit dat deze vraag ontkennend beantwoord dient te worden. Deze leden zouden echter gaarne vernemen of hierover jurisprudentie aanwezig is en of hierover in de literatuur opvattingen bestaan. De leden van de CDA-fractie konden zich, mede na lezing van de publikaties van mr. F.C. de Hosson, mr. drs. P.H.M. Simonis en dr. A.H.M. Daniëls in het Weekblad voor Fiscaal Recht (WFR) van 14 november 1991, nr. 5985, niet aan de indruk onttrekken dat het wetsvoorstel een aantal voorwaarden stelt die strijdig zijn met de richtlijn, omdat deze niet nodig zijn om de belastingheffing te waarborgen of omdat bij voorbaat niet duidelijk is dat het hoofddoel, of één der hoofddoelen, belastingfraude of ontwijking is. Deze leden voegden hieraan met nadruk toe dat het streven naar de fiscaal voordeligste weg in veel gevallen niet als belastingfraude of -ontwijking gezien behoeft te worden. In de memorie van toelichting wordt een aantal malen verwezen naar de anti-misbruikbepaling van de richtlijn. De onderhavige richtlijn kent, anders dan de moeder-dochterrichtlijn, naar het oordeel van deze leden, echter geen algemene anti-misbruikbepaling. Slechts individuele gevallen kunnen bestreden worden. Naar de opvatting van deze leden kan in het geval van een bedrijfsfusie een behoudperiode (drie jaar) dan ook niet gesteld worden. Hetzelfde geldt ter zake van een buitenlands aanmerkelijk-belanghouder. Er kunnen, aldus deze leden, tal

van valabele en achtenswaardige redenen zijn (bij voorbeeld betaling successierechten, dreigende koersval van de verworven aandelen) die een spoedige vervreemding gewenst maken. Met de voorwaarden te stellen in het geval van verlies bij aanwezigheid van verschillende regimes van winstberekening, konden de leden van de CDA-fractie wel akkoord gaan. Deze leden zagen dergelijke voorzieningen niet als voortvloeiend uit een algemeen in de richtlijn vastgelegd anti-misbruikbeginsel (quod non), maar als een voorziening die een uitwerking vormt van de systematiek van de richtlijn.

In het Weekblad voor fiscaal recht (WFR) 1991/5985 (14 november 1991) bestrijdt mr. F.C. de Hosson dat de introductie van een extra voorwaarde die ongedaan wordt gemaakt, mocht blijken dat er geen sprake is van belastingfraude of -ontwijking in overeenstemming is met de strekking van de richtlijn. De leden van de VVD-fractie stelden het op prijs commentaar te ontvangen op de door deze auteur gebezigde argumenten.

Aandelenruil wordt slechts gefacilieerd bij een materiële fusie, aldus de leden van de PvdA-fractie. De materiële fusie-eis is gebaseerd op de anti-misbruik bepaling van artikel 11 van de richtlijn. De Hosson constateert dat de faciliteit dus niet wordt verleend voor het geval beide vennootschappen weliswaar een onderneming drijven, maar geen financiële en economische integratie van deze ondernemingen wordt nagestreefd. Kan worden verklaard waarom dit een geval van misbruik is, zo vroegen deze leden.

Ter zake van het voor regelgeving cruciale begrip «onderneming», merkten de leden van de CDA-fractie op dat de richtlijn er kennelijk van uitgaat dat, als alle activa en passiva worden ingebracht de faciliteit van toepassing dient te zijn. De eis dat sprake moet zijn van een materiële onderneming wordt niet gesteld. Zolang het niet om een tak van bedrijvigheid gaat, wordt slechts de eis gesteld dat alle activa en passiva overgaan.

De leden van de CDA-fractie merkten op dat de richtlijn onder tak van bedrijvigheid verstaat: «het totaal van de activa en passiva van een afdeling van een vennootschap die uit organisatorisch oogpunt een onafhankelijke exploitatie vormen, dat wil zeggen een geheel dat op eigen kracht kan functioneren».

Dit terwijl de H.R. bij zijn arrest van 17 januari 1990 BNB 1990/92 heeft vastgesteld dat onder zelfstandig onderdeel van de onderneming van de inbrenger indien dit een zelfstandige onderneming kan vormen, kan worden verstaan.

Deze leden meenden uit het voorafgaande te moeten afleiden dat de begrippen «zelfstandig onderdeel van een onderneming» (voor de toepassing van de Wet belastingen rechtsverkeer) en «tak van bedrijvigheid» hetzelfde zijn. Alsdan is de situatie ontstaan, zo vervolgden deze leden, dat voor artikel 14 inbrengen over de grenzen binnen de E.G. dezelfde regels gelden als ter zake van de Wet belastingen rechtsverkeer, doch dat volgens de regering het begrip «onderneming» als omschreven in artikel 11 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 weer een andere betekenis heeft, terwijl toch in paragraaf 30 van de Resolutie van 16 december 1971 wordt opgemerkt dat het begrip «zelfstandig onderdeel» in de Wet belastingen rechtsverkeer dezelfde betekenis moet worden toegekend als aan het begrip «zelfstandig onderdeel van een onderneming». De leden van de CDA-fractie hadden kennis genomen van de mededeling van de regering dat nader onderzoek moet uitwijzen of voor de nationale toepassing van artikel 14 niet een ander standpunt in de richtlijn dan neergelegd in bovengenoemd arrest

dient te worden ingenomen. De leden van de CDA-fractie zeiden voor een scholastieke benadering van de begrippen «onderneming» en «zelfstandig onderdeel van een onderneming» niet te voelen. Het verdient hun inziens de voorkeur dat begrippen in verwante wetsbepalingen dezelfde betekenis hebben. Deze leden vervolgden met op te merken dat normaliter bij de overneming van de activiteiten van een Nederlandse vennootschap een vaste inrichting zal ontstaan van de overnemende buitenlandse vennootschap. Bij uitzondering zal dit niet het geval zijn (bijvoorbeeld: de Belgische verzekeringsportefeuille van een Nederlandse B.V. wordt overgenomen door een Belgische verzekeraar; een schip dat op basis van bare-boat door een Nederlandse charter ter beschikking is gesteld van een derde onderneming). Er is, aldus deze leden, niets aan de hand. De buitenlandse overnemende maatschappij neemt de claims in; deze zijn dan aan de heffing van de vennootschapsbelasting in de andere E.G.-Lid-Staat overgegaan, terwijl de Nederlandse fiscus een claim houdt op de aandelen, als tenminste niet de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Gelet op het feit dat een enkelvoudige claim ontstaat (zij het in een ander land) en in een aantal gevallen zelfs een dubbele claim, kan er van een algemeen gevaar van misbruik geen sprake zijn. Deze leden zeiden op zichzelf wel te onderkennen dat de richtlijn toestaat dat een kasgeldvennootschap, zonder dat bij de aandeelhouder geheven kan worden, tegen uitreiking van eigen aandelen verworven kan worden bij voorbeeld door een binnenlandse of buitenlandse bankinstelling. De te grote aantrekkingskracht van deze opzet kan vermeden worden door bij emigratie de vervreemdingswinst niet vrij te stellen binnen vijf jaar na de ruil doch eerst vijf jaar na de datum van emigratie. Ter zake van het gestelde in artikel 14 lid 3 merkten de leden van de CDA-fractie op dat het hun gewenst voorkwam om een termijn voor de uitspraak te stellen. Het is voor belanghebbende toch erg bezwaarlijk indien lang gewacht moet worden op een dergelijke uitspraak. Een termijn van twee maanden kwam deze leden redelijk voor; daarbij kan bedacht worden dat belanghebbenden er alle belang bij hebben om de nodige informatie te verstrekken.

De leden van de PvdA-fractie vroegen of de voorgestelde faciliteiten voor aandelenfusie en bedrijfsfusie de eis kennen dat vennootschappen waartussen een fusie plaatsvindt, een onderneming drijven en dat die ondernemingen in financieel en economisch opzicht worden samengebracht. Blijkens de memorie van toelichting is deze eis opgenomen in het kader van de bestrijding van de kasgeldconstructie. Ligt het niet voor de hand deze eis te laten vervallen nu de kasgeldconstructie in de sfeer van de inkomstenbelasting reeds op grond van recente jurisprudentie succesvol kan worden bestreden?

Waarom spoort het materiële ondernemingsbegrip met het begrip «tak van bedrijvigheid» van de richtlijn?

Indien een belastingplichtige binnen 5 jaar na aandelenfusie anders dan bij overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn, wordt de bij de aandelenfusie buiten aanmerking gebleven winst alsnog in aanmerking genomen. Wel wordt een uitstel van betaling verleend dat definitief wordt 5 jaar na aandelenfusie. Een belastingplichtige die emigreert naar een land dat een verdrag met Nederland heeft dat de aanmerkelijk behangheffing niet toestaat, is dus beter af indien hij zijn aandelen na emigratie vervreemdt. Waarom wordt de belastingplichtige die zijn aandelen voorafgaand aan emigratie vervreemdt in een slechtere positie gebracht, zo vroegen de leden van de PvdA-fractie.

In deze situatie wordt ervan uitgegaan dat voor de belastingheffing in het andere land in beginsel de werkelijke waarde op de verkregen aandelen als uitgangspunt wordt genomen. De leden van de PvdA-fractie

vroegen of dat in het omgekeerde geval ook zo is. Met andere woorden, indien een inwoner van Duitsland zijn aandelen in een Belgische vennootschap verruult voor aandelen in een Duitse vennootschap en vervolgens emigreert naar Nederland, kent Nederland hem dan een step-up-in basis toe?

Een van de eisen voor een aandelenfusie met een vennootschap van een andere Lid-Staat is dat die vennootschap niet op grond van een door de Lid-Staat van vestiging met een derde staat gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting buiten de Gemeenschap is gevestigd.

De woonplaatsbepaling in verdragen geldt echter doorgaans slechts voor de toepassing van de verdragen zelf. Kan worden aangegeven of de onderhavige formulering aanpassing behoeft?

Mr. F.C. de Hosson constateert in zijn artikel over aandelenfusie in het WFR van 14 november jl. dat een meerderheid van stemmen kan worden verkregen dan wel teloorgaan door stemovereenkomsten. Is deze constatering juist? Is de certificaathouder die het recht heeft de meerderheid van de bestuurders van een administratiekantoor te ontslaan met de gewone stemgerechtigde aandeelhouder gelijk te stellen, vroegen de leden van de PvdA-fractie.

Ten aanzien van het stemrechtscriterium wordt verwezen naar artikel 24a, boek 2 BW, aldus de leden van de D66-fractie. Dit artikel bepaalt wanneer een rechtspersoon een dochtermaatschappij is van een andere rechtspersoon. Het criterium hierbij is de mate van zeggenschap die de moeder in de dochtermaatschappij heeft.

In dit artikel is eveneens bepaald dat met stemgerechtigde aandeelhouders worden gelijkgesteld de houder van royeerbare certificaten en de certificaathouder die bevoegd is te bepalen hoe op de aandelen wordt gestemd. Kan de certificaathouder die het recht heeft de meerderheid van de bestuurders van het administratiekantoor te ontslaan, met een gewone stemgerechtigde aandeelhouder worden gelijkgesteld?

De leden van de CDA-fractie merkten allereerst op dat naar hun oordeel in een volwassen fiscale rechtsorde «verzoeken om toepassing» zoveel als redelijkerwijs mogelijk is, beperkt dienen te worden. Deze leden stelden vast dat de regering het verzoek op grond van artikel 14b onder meer motiveert met een beroep op de mogelijke belangen van belastingplichtigen in het kader van de deelnemingsvrijstelling. Deze situatie zou zich kunnen voordoen in een geval waarbij betrokkene vóór de ruil wel een kwalificerende deelneming had, maar na de ruil niet meer. Om aan deze naar hun oordeel vrij zeldzame situatie de consequenties te verbinden dat in alle gevallen een verzoek moet worden ingediend ging deze leden te ver. De leden van de CDA-fractie vroegen of het gestelde in artikel 14b, lid 2 sub a en b niet samengevoegd kan worden. Een formulering in de trant van een in Nederland of in een andere Lid-Staat gevestigde vennootschap. De richtlijn, zo constateerden de leden van de CDA-fractie, geeft niet aan of een toegestane bijbetaling in contanten in evenredigheid verdeeld moet worden over alle inbrengers of dat één inbrenger tot maximaal 10% kan verkrijgen. Deze leden waren tot de conclusie gekomen dat de eis van evenredige verdeling op zichzelf voor de hand ligt, doch waren ook van mening dat deze kwesties zeker aan het Hof te Luxemburg zullen worden voorgelegd, zodat het hun weinig zinvol voorkwam ter zake een regeling in het nationale recht op te nemen. Door invoering van artikel 14b, zo zeiden de leden van de CDA-fractie, wordt het huidige artikel 40a Wet op de inkomstenbelasting 1964 overbodig, indien tenminste vaststaat dat de overnemende vennootschap zelf geen onderneming in engere zin behoeft uit te oefenen. En dat is, als gezegd, in internationaal verband gelet op de

richtlijn niet nodig. Deze leden zeiden er geen voorstander van te zijn dat nadere regelingen telkens in afzonderlijke regelingen worden vastgelegd. Indien aan nadere regelingen behoefte bestaat, gaven zij de voorkeur aan een aanpassing van artikel 8b Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting.

Dr. A.H.M. Daniëls vermeldt in zijn artikel in WFR van 14 november jl. dat de vrijheid voor Lid-Staten om vorm en middelen voor de implementatie van richtlijnen te kiezen door het Hof van Justitie aanzienlijk is ingeperkt, aldus de leden van de PvdA-fractie. Eenvoudige administratieve praktijken die naar hun aard volgens goeddunken van de administratie kunnen worden gewijzigd en waaraan onvoldoende bekendheid is gegeven, zijn niet te beschouwen als een geldige uitvoering van richtlijnen. Deze leden vroegen of het thans voorgestelde systeem van de ministeriële toestemming tot belastingvrije aandelenruil of bedrijfsfusie bij afwezigheid van de materiële onderneming wel gehandhaafd kan blijven.

De combinatie van enerzijds de eis dat sprake is van een reële fusie en anderzijds de in het zevende lid van artikel 14b Wet op de inkomstenbelasting geregelde machtiging doet merkwaardig aan (en zou aanleiding kunnen vormen voor een oncontroleerbaar ministerieel beleid). De rechtszekerheid is met het zevende lid niet gediend, terwijl de praktijk met de «reële fusie»-eis weet te werken (vergelijk bij voorbeeld BNB 1976/13).

In welke situaties, waarin niet sprake is van twee fuserende ondernemingen (in materiële zin), zou desondanks de fusiefaciliteit kunnen worden genoten, zo vroegen deze leden.

Overigens ontleent artikel 40 Wet op de inkomstenbelasting zijn ontstaan aan de behoefte belemmeringen voor schaalvergroting weg te nemen.

Mr. F.C. de Hosson is van mening dat winst ter zake van een aandelenruil die kan worden aangemerkt als een winst uit vervreemding van aandelen in het zicht van liquidatie of als inkomsten uit andere arbeid ingevolge artikel 22, 1e lid letter b Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten onrechte niet wordt gefaciliteerd. De leden van de PvdA-fractie vroegen naar het oordeel van de regering daarover.

Ook de leden van de VVD-fractie vroegen aandacht voor de conclusie van deze auteur.

Wanneer wordt de studie over faciliteiten ter zake van het doorschuiven van ondernemingsvermogen afgerond en wanneer zal het wetsvoorstel dienaangaande worden ingediend? Is het met het oog op de in de fusierichtlijn voorgeschreven invoeringsdatum niet wenselijk dat dit wetsvoorstel zo spoedig mogelijk wordt ingediend, vroegen de leden van de PvdA-fractie.

Een buitenlands aanmerkelijk belanghouder die zijn aandelen in een Nederlandse BV ruilt voor aandelen in een vennootschap van een andere Lid-Staat heeft geen recht op de aandelenfusiefaciliteit.

Wel wordt definitief uitstel van betaling verleend indien de buitenlands aanmerkelijk belanghouder de verkregen aandelen tenminste 5 jaar na de ruil behoudt. Dr. A.H.M. Daniëls stelt in WFR van 14 november jl. dat het feit dat een Lid-Staat als gevolg van de faciliteit fiscale jurisdictie verliest nergens in de richtlijn wordt vermeld als een grond om de faciliteit niet te verlenen.

Deze leden stelde een reactie op dit standpunt op prijs.

Een aandelenfusie door een vennootschap-aandeelhouder kan leiden tot claimverlies. Om de fiscale claim toch veilig te stellen wordt voorgesteld geen deelnemingsvrijstelling toe te kennen met betrekking tot een deelneming in de bij de aandelenfusie betrokken verwervende vennootschap tot het bedrag van de bij de aandelenfusie uitgestelde vervreem-

dingswinst. Eenzelfde problematiek speelt bij artikel 13c Wet op de vennootschapsbelasting. Kan worden aangegeven, zo vroegen de leden van de PvdA-fractie, waarom de opgeroepen spanning met de moederdochterraichtlijn voor zover het dividenduitkeringen betreft, acceptabel is.

De leden van de CDA-fractie konden instemmen met het standpunt van de regering dat de situatie dat voor de fusie de deelnemingsvrijstelling nog niet van toepassing is, maar na de fusie wel, niet zo vaak zal voorkomen. Naar het oordeel van deze leden slechts in situaties waar in overwegende mate van een houden ter belegging sprake is. Zij merkten ter zake nog op dat indien een B.V. een pakket van 3% heeft in een bepaalde vennootschap en er later 2% bij verwerft, het compartimenteringsbeginsel niet zo ver strekt dat ook dividenden van deelnemingsvrijstelling zijn uitgezonderd. Daarbij moet ook nog bedacht worden dat slechts in zeer bijzondere gevallen de situatie zou ontstaan dat vanuit een niet-deelnemingsverhouding een situatie ontstaat dat van een meerderheidsbelang sprake is of van een zodanig belang dat men de dividenduitkering kan beïnvloeden. In het algemeen zal er slechts sprake zijn van meedelen in een door anderen vastgesteld dividend van de overnemende vennootschap. Deze leden vroegen dan ook of de door de regering bedoelde spanning niet weggenomen kan worden door de uitsluiting van voordelen te beperken tot vermogenswinsten.

4. Inbreng van activa

De leden van de CDA-fractie merkten op dat voor het betoog van de regering in de memorie van antwoord veel te zeggen is, mits ondubbelzinnig vaststaat dat hetzij de onderhavige richtlijn hetzij de moederdochterraichtlijn de belastingheffing van positieve voordelen in de vorm van dividend toestaat. Gelet op de tekst van de richtlijn die spreekt over de winsten van de vennootschap/hoofdhuis en niet handelt over de situatie na vervreemding van het in ruil verkregen pakket, mede gelet op de opmerkingen van mr. drs. P.H.M. Simonis in WFR nr. 5985 blz. 1653, waren zij er niet zeker van of op dit punt de wens niet de vader van de gedachte geweest is. Deze leden waren overigens van oordeel dat als de gedachte bij het hoofdhuis leeft, in de nabije of overzienbare toekomst door middel van de vast inrichting geen winsten zullen worden behaald, het hoofdhuis, de vaste inrichting, aan een andere vennootschap kan verkopen. Het is dus niet nodig dat belanghebbende door de toepassing van de systematiek van artikel 10 van de richtlijn schade lijdt.

De leden van de CDA-fractie hadden kennis genomen van de geheimhoudingsbepaling ter zake van de Raadsnotulen. Het was deze leden echter opgevallen dat deze bepaling kennelijk niet is nageleefd, nu toch in de literatuur uit deze notulen wordt geciteerd. Deze leden vroegen of het ter beperking van een mogelijke niet gerechtvaardigde informatievoorsprong het nu niet in de rede ligt, om de geheimhouding op te heffen.

Mr. drs. P.H.M. Simonis constateert in zijn artikel in het WFR van 14 november jl. dat de situatie waarin een Nederlandse vennootschap met een vaste inrichting in een andere Lid-Staat, deze vaste inrichting omzet in een vennootschap van de andere Lid-Staat, niet lijkt te zijn gedekt door het wetsvoorstel. Ligt het niet meer voor de hand om bedrijfsfusie hier wel toe te staan en indien toegestaan op grond van de richtlijn de deelnemingsvrijstelling ten aanzien van de deelneming in de Lid-Staat uit te sluiten voor zover de uitgestelde vervreemdingswinst wordt gerealiseerd, zo stelden de leden van de PvdA-fractie.

De leden vroegen of de methode waarmee in artikel 10, eerste lid, van de richtlijn wordt tegemoetgekomen aan de situatie van een omzetting

van een vaste inrichting na verliesjaren, niet een andere is dan die van 13c Wet op de vennootschapsbelasting strookt laatstgenoemde bepaling, gelet op het (eventuele) verschil qua methode, dan wel met de richtlijn?

Vormt de (enkele) incorporatie van een vast inrichting in een nieuw opgerichte vennootschap een door de richtlijn vrijgestelde situatie, zo vroegen deze leden.

Het vervreemdingsverbod van 3 jaar wordt in de memorie van toelichting gerechtvaardigd met een beroep op de bestrijding van misbruik. Volgens artikel 11 van de richtlijn kan de vrijstelling worden geweigerd indien blijkt dat belastingfraude of ontwijking een der hoofdoelen is. Een vermoeden van belastingfraude of ontwijking is, zoals Simonis opmerkt, iets anders dan blijken. Is vervreemdingsverbod daarom niet in strijd met de richtlijn? Is dit niet eveneens het geval met betrekking tot de fusiedefinitie en de bepalingen inzake te verrekenen verliezen en eenzelfde fiscaal regime en een aantal voorwaarden die gesteld worden aan een aandelenfusie?

De richtlijn voorziet in een bijbetaling in contacten van 10% van die nominale waarde, in geval van een fusie, splitsing of aandelenruil. Is de mening van Simonis dat bijbetaling van 10% ook zou moeten worden toegestaan bij een bedrijfsfusie juist?

Deze leden vroegen of het op bladzijde 14 memorie van toelichting genoemde beleid, gepubliceerd in VN 20 juni 1987, punt 24, geen oneigenlijk gebruik vormt van artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Voor het verdwijnen van compensabele verliezen is de liquidatieverliesregeling toch al bedoeld. Om hoeveel gevallen gaat het en onder welke specifieke voorwaarden?

Met betrekking tot door het Nederlandse hoofdhuis aan de vaste inrichting overgedragen bedrijfsmiddelen wordt gesteld dat voor de bepaling van de in Nederland vrij te stellen winst die bedrijfsmiddelen geacht worden tegen de waarde in het economische verkeer te zijn ingebracht. In de memorie van toelichting wordt met een beroep op de considerans van de richtlijn gesteld dat Nederland bij de inbreng van een vaste inrichting in een Lid-Staat in een vennootschap van een andere Lid-Staat mag heffen over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de fiscale boekwaarde ten tijde van de overdracht aan de vaste inrichting voor zover dit verschil nog niet door middel van afschrijving in aanmerking is genomen bij de berekening van de vrij te stellen winst. Kan worden ingegaan op de mening van Simonis dat artikel 10 van de richtlijn deze bepaling niet toestaat?

5. Slotopmerkingen

Aanvullend op het voorafgaande achtten de leden van de PvdA-fractie, voorzover daarop nog niet nader is ingegaan in het kader van de eerder gestelde vragen en kanttekeningen, een reactie gewenst op de conclusie in WFR 14 november 1991 van: Van der Geld, Simonis, De Hosson, Daniëls, De Soeten en Feenstra.

Kan tenslotte worden ingegaan op de opmerkingen 1, 2, 3, 7 en 8 vermeld in de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 5 november 1991 aan de vaste Commissie voor financiën inzake het onderhavige wetsvoorstel.

De voorzitter van de Commissie,
Linschoten

De griffier van de Commissie,
De Gier