

25 709

## **Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en van enige andere belastingwetten in verband met de fiscale begeleiding van de overgang van vermogen onder algemene titel bij rechtspersonen op de voet van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek**

### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 2 juni 1998

#### **1. Algemeen**

Het doet mij genoegen te constateren dat de leden van de VVD-fractie met instemming en de leden van de PvdA- en D66-fractie met belangstelling hebben kennisgenomen van het wetsvoorstel. De leden van de PvdA-fractie geven aan te kunnen instemmen met de in het wetsvoorstel neergelegde uitwerking van het uitgangspunt dat de fiscaliteit een fusie of splitsing die is ingegeven door bedrijfseconomische overwegingen niet zou mogen belemmeren.

#### **2. Regelingen ter zake van juridische splitsing en van juridische fusie**

De leden van de VVD-fractie vragen of de eis van winstsplitsing voor de verrekening van verliezen van de splitsende rechtspersoon bij een zuivere splitsing achterwege kan blijven indien bij voorbeeld zou vaststaan dat in de «oude situatie» (d.w.z. zonder de splitsing) de verliezen binnen afzienbare tijd tot verrekening zouden komen.

Zoals ik ook tijdens de behandeling in de Tweede Kamer der Staten-Generaal heb aangegeven, vormen onverrekenbare verliezen geen onvoorwaardelijke claim op de fiscus.<sup>1</sup> Veeleer is sprake van een latente claim die in beginsel slechts door de rechtspersoon die de verliezen heeft geleden in de toekomst kan worden gerealiseerd voorzover door deze rechtspersoon winst wordt behaald. Als inbreuk op dat uitgangspunt kan die latente claim onder omstandigheden bij wijze van tegemoetkoming bij een andere rechtspersoon worden gerealiseerd voorzover met de vermogensbestanddelen en activiteiten waarmee die verliezen zijn geleden, in de toekomst winsten worden behaald. Bij een zuivere splitsing of een fusie is de aanleiding voor de inbreuk op dit uitgangspunt gelegen in het feit dat de verdwijnende rechtspersoon ophoudt te bestaan, en zonder nadere voorziening derhalve ook de mogelijkheid van verliesverrekening met toekomstige winsten teloor zou gaan. Voor het antwoord op de vraag of daarbij winstsplitsing noodzakelijk is, is niet zo zeer van belang op welke termijn de verliezen in de oude situatie verrekend zouden kunnen worden, doch met welke winsten dat het geval zou (kunnen) zijn. Overigens zal de winstsplitsing in de door deze leden geschetste situatie

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 1997/98, 25 709, nr. 3, blz. 4 en 9, nr. 5, blz. 9, en nr. 11, blz. 3. Voorts wijs ik in dit verband op mijn brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 1 april 1998 betreffende de schriftelijke beantwoording van vragen gesteld in de eerste termijn op 31 maart 1998 van het onderhavige wetsvoorstel (Handelingen II, 1997/98, 70-5271).

naar mijn mening niet problematisch behoeven te zijn. Als min of meer vaststaat dat de verliezen na de splitsing binnen afzienbare termijn tot verrekening zouden kunnen komen, zal namelijk veelal ook duidelijk zijn uit welke activiteiten deze winsten voortvloeien. In dit verband kan ik ook wijzen op mijn toezegging dat in de praktijk een zekere soepelheid betracht zal worden, mocht de winstsplitsing toch tot problemen leiden.<sup>1</sup> Voorts vragen de leden van de VVD-fractie naar de mogelijkheid van het meegeven van verliezen bij een afsplitsing indien zou vaststaan dat de verliezen in de «oude situatie» binnen afzienbare tijd tot verrekening zouden komen. Dienaangaande merk ik op dat er in beginsel geen aanleiding bestaat om bij een afsplitsing «onverrekenende verliezen» mee te geven aan de verkrijgende vennootschap. De afsplitsende rechtspersoon blijft immers bestaan, en behoudt derhalve zelf de mogelijkheid van verliesverrekening met toekomstige winsten. De termijn waarbinnen deze verrekening zou kunnen plaatsvinden, staat hier geheel los van. Overigens wordt, zoals ook in de memorie van toelichting is aangegeven, de vraag of het wenselijk is verliezen mee te geven gezien in het kader van de regeling voor de fiscale eenheid. Eventuele wijzigingen op dit gebied kunnen ook gevolgen hebben voor de behandeling van nog onverrekenende verliezen ingeval van een afsplitsing. Dit onderzoek is thans nog niet afgerond, de leden van de PvdA-fractie vragen hiernaar, zodat ik op dit punt nog geen uitsluitsel kan geven.

De leden van de PvdA-fractie vragen voorts of een afsplitsing kan worden aangemerkt als de oprichting van een nieuwe dochtermaatschappij in de zin van hoofdstuk 7, paragraaf 5, van de resolutie van 30 september 1991, nr. DB91/2310, zoals gewijzigd bij Besluit van 6 februari 1997, nr. DB97/118M, (onder meer gepubliceerd in Infobulletin 1997/127) met betrekking tot de fiscale eenheid.

De genoemde paragraaf 5 ziet onder meer op de verrekening bij een fiscale eenheid van verliezen over het verenigingstijdstip heen bij voeging van een nieuw opgerichte dochtermaatschappij. De strekking van de in dat hoofdstuk toegelichte regeling is dat ingeval een door de moedermaatschappij opgerichte dochtermaatschappij vanaf het moment van oprichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid er ten behoeve van de verrekening van de verliezen die de moedermaatschappij voor het verenigingstijdstip heeft geleden winstsplitsing achterwege kan blijven. Ik merk hierbij op dat in breder kader dan de winstsplitsing in de praktijk vragen rijzen met betrekking tot een afsplitsing met een nieuw opgerichte dochtermaatschappij. Genoemd kan worden de vraag wanneer een fiscale eenheid in zo'n situatie tot stand komt en de vraag of de afsplitsing binnen die fiscale eenheid plaatsvindt. Voor de toepassing van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is een en ander uitgewerkt in de standaardvoorwaarden die daarbij worden gesteld en toegelicht in hoofdstuk 7 van bovengenoemd Besluit van 6 februari 1997. De problematiek die daarbij aan de orde is, vertoont grote overeenkomsten met de door de leden van de PvdA-fractie geschetste situatie. Ik zal daarom een besluit uitvaardigen waarin zal worden vermeld dat de in het kader van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 getroffen regeling overeenkomstig kan worden toegepast bij een afsplitsing van vermogensbestanddelen van een moedermaatschappij naar een nieuw opgerichte dochtermaatschappij die onderdeel gaat uitmaken van de fiscale eenheid van die moedermaatschappij. Dit betekent dat de fiscale eenheid tot stand komt op de dag dat de afsplitsing van kracht wordt, de afsplitsing geacht wordt te geschieden binnen de fiscale eenheid en winstsplitsing niet noodzakelijk is voorzover aan de overige in hoofdstuk 7, paragraaf 5, genoemde eisen is voldaan. Ten overvloede merk ik hierbij op dat aangezien in een dergelijke situatie de winst bij de afsplitsing buiten aanmerking blijft, de verkrijgende dochtermaatschappij met betrekking tot de door haar verkregen vermogensbestanddelen in de plaats treedt van de afsplitsende moedermaatschappij.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 1997/98, 25 709, nr. 11, blz. 3.

De leden van de VVD-fractie vragen of ik inzicht kan verschaffen in de fiscale positie van Nederlanders die als aandeelhouder betrokken zijn bij splitsingen van naar buitenlands recht opgerichte en in het buitenland gevestigde rechtspersonen. De leden van de fractie van D66 vragen in dit verband of het niet verlenen van een fiscale begeleiding van in Nederland woonachtige aandeelhouders die betrokken zijn bij een fusie of splitsing van buitenlandse vennootschappen in strijd komt met artikel 52 dan wel artikel 738 van het EG-verdrag.

In het wetsvoorstel is een fiscale begeleiding opgenomen voor Nederlandse belastingplichtigen die zijn betrokken bij een binnenlandse juridische fusie of splitsing. Ik heb tijdens de schriftelijke behandeling in de Tweede Kamer echter toegezegd dat in de uitvoeringspraktijk onder voorwaarden tevens begeleiding zal worden geboden bij een fusie of splitsing van twee naar buitenlands recht opgerichte rechtspersonen die feitelijk in Nederland zijn gevestigd.

Wat betreft splitsingen en fusie van in andere EU-Statens gevestigde rechtspersonen waarbij Nederlandse aandeelhouders zijn betrokken, kunnen twee situaties worden onderscheiden. In de situatie dat de rechtspersonen die betrokken zijn bij de fusie of splitsing in twee verschillende lidstaten zijn gevestigd, is de zogenoemde fusierichtlijn van toepassing. Voordie situaties voorziet artikel IV van de Wet van 10 september 1992, Stb 491 (implementatiewetgeving van de zogenoemde fusierichtlijn) in een fiscale begeleiding voor de Nederlandse aandeelhouders, waarbij overigens zij opgemerkt dat grensoverschrijdende fusies of splitsingen civielrechtelijk nog niet of nauwelijks mogelijk zijn. De tweede situatie betreft een fusie of splitsing van in één en dezelfde lidstaat gevestigde vennootschappen. Deze situaties worden niet door de zogenoemde fusierichtlijn (en de genoemde wet van 10 september 1992) bestreken. Tijdens de behandeling in de Tweede Kamer van dit wetsvoorstel heb ik aangegeven dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie op het terrein van de directe belastingen nog niet in alle opzichten is uitgekristalliseerd en dat de ontwikkelingen op dit terrein zullen moeten worden afgewacht. Voorts heb ik aangegeven dat het verschil in uitwerking (van de fiscale begeleiding) van de fusie-of splitsingsfaciliteit in interne en grensoverschrijdende situaties opnieuw zal worden bezien. Verder heb ik toegezegd dat in de tussenliggende periode ten aanzien van een Nederlandse belastingplichtige/aandeelhouder die betrokken is bij een fusie of splitsing van in een ander land van de Europese Unie gevestigde vennootschap of van vennootschappen gevestigd in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, de Nederlandse belastingdienst in de uitvoeringssfeer met een welwillende houding zal bezien of en in welke mate begeleiding in de geest van de onderhavige voorstellen kan worden gevonden in de situaties waarin dat andere land fiscale begeleiding geeft.

In antwoord op de vraag van deze leden of er ook fiscale begeleiding mogelijk is in de zin van het wetsvoorstel als het belang daarbij uitsluitend wordt bepaald door verliesoverheveling merk ik allereerst op dat fiscale begeleiding alleen aan de orde komt als aan de fusie of splitsing in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Bij de beoordeling of hiervan sprake is, zullen fiscale overwegingen, zoals verliesoverheveling, als niet-zakelijke overwegingen worden beschouwd. Een fusie of splitsing waarvan het belang uitsluitend wordt bepaald door verliesoverheveling komt derhalve niet voor fiscale begeleiding in aanmerking.

### **3. Zakelijke overwegingen**

De leden van de VVD-fractie vinden de eis dat de splitsing moet zijn ingegeven door in overwegende mate zakelijke overwegingen aanvaardbaar, maar niet ideaal. Als regel zouden in beginsel alleen de

feiten fiscale gevolgen moeten hebben, geven deze leden aan, en is het motief niet zo zeer van belang.

In antwoord hierop merk ik op dat de beoordeling van de aan de splitsing of fusie ten grondslag liggende overwegingen uiteraard zal plaatsvinden aan de hand van de feiten en omstandigheden van het desbetreffende geval. Met de zakelijkheidseis wordt dit in min of meer algemene termen tot uitdrukking gebracht, waarbij niet is beoogd een onderscheid te maken tussen het motief van de fusie of splitsing enerzijds en de feiten en omstandigheden anderzijds. Daarbij speelt ook een rol dat het niet goed doenlijk is een uitputtende opsomming te geven van feitelijke situaties waarbij van een zakelijke fusies of splitsing gesproken zou kunnen worden. In plaats daarvan kan met de algemene formulering dat de fusie of splitsing in overwegende mate moet zijn ingegeven door zakelijke overwegingen meer recht worden gedaan aan de grote verscheidenheid van gevallen die zich in de praktijk kunnen voordoen.

De conclusie van de leden van de PvdA-fractie dat het wetsvoorstel op het terrein van de kapitaalsbelasting en overdrachtsbelasting niet voorziet in een afzonderlijke regeling om bij beschikking vooraf zekerheid te verkrijgen over het zakelijke karakter van de splitsing, is op zichzelf juist. De reden hiervan is dat situaties waarbij er geen behoefte is om voor de vennootschapsbelasting zekerheid vooraf te vragen maar wel voor de kapitaals- en overdrachtsbelasting, naar verwachting weinig zullen voorkomen. Uiteraard is ook in die situaties vooroverleg met de inspecteur mogelijk om vooraf zekerheid te verkrijgen over de zakelijke overwegingen, zij het dat een rechtsgang tegen de beslissing van de inspecteur ontbreekt.

De leden van de PvdA-fractie informeren voorts naar de voorwaarden die zullen worden gesteld voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting in geval van een juridische fusie of juridische splitsing. Met name informeren zij naar de vergelijkbaarheid van deze voorwaarden met de voorwaarden die betrekking hebben op de huidige fusie- of reorganisatievrijstelling.

Dienaangaande merk ik allereerst op dat ook de voorwaarden die betrekking zullen hebben op juridische fusie of juridische splitsing zullen worden opgenomen in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Daarbij zal sprake zijn van twee voorwaarden. In de eerste plaats zal sprake moeten zijn van een splitsing ingevolge artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Daarbij wordt onder het begrip vennootschap overigens, evenals bij de huidige fusie en reorganisatievrijstelling, niet alleen de naamloze en besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid begrepen, maar ook de open commanditaire vennootschap alsmede andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Tevens wordt in dit verband onder vennootschap verstaan de vereniging, de coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij met een in aandelen verdeeld kapitaal, alsmede het lichaam dat naar het recht van een andere Staat is opgericht en dat naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een lichaam als hier bedoeld. In de tweede plaats zal, evenals dat geregeld is in de voorwaarden voor de kapitaalsbelasting, als voorwaarde worden gesteld dat een aandeelhouder of samenwerkende groep van aandeelhouders die ten tijde van de splitsing een doorslaggevende zeggenschap in de splitsende vennootschap heeft of verkrijgt deze gedurende drie jaren na de splitsing zal moeten behouden, omdat anders in overwegende mate zakelijke overwegingen niet aanwezig worden geacht, behoudens tegenbewijs. De voorwaarde dat sprake moet zijn van een inbreng van een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan zal bij de juridische fusie of de juridische splitsing, de leden van de PvdA-fractie vragen hiernaar, niet worden gesteld.

#### **4. Wijziging van artikel 31 van de Wet op de Omzetbelasting 1968**

Het is juist – dit in antwoord op vragen van de leden van de fractie van de VVD – dat bij toepassing van artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968, het voortzettingsvereiste niet meer zal gelden. Ook niet voor andere gevallen dan die bij fusie of splitsing. Praktische problemen terzake voorzie ik niet. Deze eis heeft juist in het verleden wel aanleiding gegeven tot onzekerheden en jurisprudentie.

Indien de vaste inrichting in Nederland van een buitenlandse onderneming wordt verkocht aan een Nederlands bedrijf is, deze leden vragen daarnaar, artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968 van toepassing als sprake is van de overdracht van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. Ik ben voornemens, de leden van de fractie van de PvdA vragen daarnaar, de nodige publiciteit te geven aan de wijziging van artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

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