

Vergaderjaar 1997–1998

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

Nr. 11

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 7 april 1998

Hierbij doe ik u toekomen mijn schriftelijke reactie op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 3 april 1998.

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

Kanttekeningen bij het commentaar van 3 april 1998 van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)

1. Zakelijke overwegingen/misbruik

Tijdens de mondelinge behandeling van het wetsvoorstel op 31 maart jl. heb ik toegezegd dat ik bereid ben het voorstel na enkele jaren te evalueren. Uiteraard zal daarbij de wijze waarop de zogenoemde zakelijkheidstoets in de praktijk uitwerkt, een belangrijke aspect vormen.

2. Verhouding tot EU-recht en internationaal recht; tweede nota van wijziging

In het wetsvoorstel is een fiscale begeleiding opgenomen voor Nederlandse belastingplichtigen die zijn betrokken bij een binnenlandse juridische fusie of splitsing, dat wil zeggen voor een fusie of splitsing op de voet van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van naar Nederlands recht opgerichte rechtspersonen die ook feitelijk in Nederland zijn gevestigd. Daarnaast heb ik 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.

Naar aanleiding van de kritiek van de NOB dat de begeleiding zich niet uitstrekt tot Nederlandse belastingplichtigen die betrokken zijn bij een grensoverschrijdende of bij een buitenlandse fusie of splitsing, merk ik het volgende op. Zoals bekend heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 4 februari 1998 (30 074) geoordeeld dat de wetgever bij de implementatie van de zogenoemde fusierichtlijn voor de aandelenfusie ervoor heeft gekozen deze richtlijn zonder enig voorbehoud toe te passen op interne situaties. De gevolgen van deze uitspraak vormen thans onderwerp van studie. Ik zeg hierbij toe dat in het kader van deze studie tevens de mogelijkheden zullen worden bezien van een fiscale begeleiding in de door de NOB genoemde gevallen. Daarbij zal het verschil in uitwerking van de fusie- of splitsingsfaciliteit tussen interne en grensoverschrijdende situaties opnieuw worden bezien.

In de tussenliggende periode zal ter zake van een Nederlandse belastingplichtige die betrokken is bij een fusie of splitsing van in een ander land van de Europese Unie gevestigde vennootschappen of van vennootschappen gevestigd in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, in de situatie waarin dat andere land fiscale begeleiding biedt, de Nederlandse fiscus in de uitvoeringssfeer met een welwillende houding bezien of en in welke mate fiscale begeleiding in de geest van de thans aan de orde zijnde voorstellen kan worden geboden. Hetzelfde geldt voor de begeleiding van een fusie of splitsing in een ander land waarbij een naar Nederlands recht opgerichte, maar feitelijk in dat andere land gevestigde, rechtspersoon is betrokken, alsmede voor de grensoverschrijdende situaties die niet door de fusierichtlijn worden bestreken. Op die manier worden, in samenhang met de in de tweede nota van wijziging opgenomen beperking van de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, materieel gelijke gevallen ook gelijk behandeld. De beperking van de vestigingsplaatsfictie is noodzakelijk om overlapping van het onderhavige wetsvoorstel met de fusierichtlijn te vermijden. Het feit dat in de nota naar aanleiding van het verslag bij een wetsvoorstel dat per 1 januari 1997 in werking is getreden¹, is aangegeven dat een algehele heroverweging van die fictie aan de orde komt bij de herziening van het regime van de fiscale eenheid, betekent niet dat een noodzakelijke aanpassing van die fictie uitgesloten zou zijn.

¹ Voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 5, blz. 29).

3. Winstsplitsing met het oog op verliesverrekening

De NOB herhaalt zijn pleidooi om de periode van winstsplitsing ten behoeve van de verliesverrekening te beperken tot een periode van acht jaar. Naar aanleiding daarvan wil ik voorop stellen dat de winstsplitsing waar het hier om gaat, alleen wordt voorgeschreven om een tegemoetkoming mogelijk te maken. Doordat in de vennootschapsbelasting de voorwaartse verrekening van verliezen is gebonden aan de rechtspersoon die deze verliezen heeft geleden, zouden zonder nadere voorziening de onverrekenende verliezen van de rechtspersoon die bij een fusie of zuivere splitsing verdwijnt, verloren gaan. Dit zou in zoverre onredelijk zijn dat de activiteiten die door de verdwijnende rechtspersoon werden uitgeoefend, bij een fusie of zuivere splitsing in beginsel niet worden beëindigd, maar door de verkrijgende rechtspersoon worden voortgezet.

Om hiermee rekening te houden, is in het wetsvoorstel opgenomen dat de nog onverrekenende verliezen van de verdwijnende rechtspersoon onder voorwaarden bij de verkrijgende rechtspersoon in aanmerking komen voor voorwaartse verrekening. Die voorwaartse verrekening kan uiteraard alleen plaatsvinden met de winsten die worden behaald met de vermogensbestanddelen en activiteiten die op de verkrijgende rechtspersoon zijn overgegaan. Er is geen enkele rechtvaardiging om verliezen die de verdwijnende rechtspersoon in het verleden heeft geleden, te verrekenen met winsten behaald met andere vermogensbestanddelen en andere activiteiten van de verkrijgende rechtspersoon. Nog onverrekenende verliezen vormen immers geen onvoorwaardelijke claim op de fiscus. Zij vormen een latente claim die slechts kan worden gerealiseerd voorzover in de toekomst winst wordt behaald door de rechtspersoon die de verliezen heeft geleden, of die – als inbreuk op dat uitgangspunt – bij wijze van tegemoetkoming bij een andere rechtspersoon kan worden gerealiseerd voorzover met de vermogensbestanddelen en activiteiten waarmee die verliezen zijn geleden, in de toekomst winsten worden behaald. Als bij de voorwaartse verrekening van verliezen in het geval van een fusie of een zuivere splitsing niet alleen de band met de rechtspersoon die de verliezen heeft geleden, maar ook de band met de vermogensbestanddelen en activiteiten waarmee zij zijn behaald, zou worden losgelaten, zou regelrechte handel in verliezen mogelijk worden gemaakt. Gelet op signalen die mij uit de Belastingdienst bereiken zijn daarbij aanzienlijke budgettaire belangen in het geding.

Tegen deze achtergrond is er geen reden om bij de verkrijgende rechtspersoon die gebruik wil maken van de mogelijkheid om onverrekenende verliezen van de verdwijnende rechtspersoon onbeperkt in de tijd voorwaarts te verrekenen, de daarvoor noodzakelijke winstsplitsing in de tijd te beperken. Het argument van de NOB dat er geen civielrechtelijke verplichting bestaat tot het voeren van een gesplitste boekhouding, spreekt mij niet aan. Om bedrijfseconomische redenen is het immers zeer gebruikelijk dat de verschillende onderdelen van een rechtspersoon een administratie voeren om inzicht te krijgen in de bijdrage van het onderdeel aan het totale resultaat van de rechtspersoon. Alleen in de situatie waarin na een fusie of een zuivere splitsing de bij de verkrijgende rechtspersoon samengebrachte activiteiten volledig versmelten, kan ik mij voorstellen dat winstsplitsing tot aanzienlijke praktische problemen kan leiden. In mijn schriftelijke beantwoording van 1 april 1998 op vragen gesteld tijdens de mondelinge behandeling op 31 maart heb reeds toegezegd dat de inspecteurs in de praktijk een zekere soepelheid zullen betrachten indien de winstsplitsing tot problemen leidt.

De vergelijking die de NOB trekt met de winstsplitsing die is voorgeschreven in het kader van artikel 15, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, waarbij een beperking tot een periode van acht jaar is aangebracht, gaat mank. Bij een fusie of zuivere splitsing houdt de winstsplitsing verband met de verrekening van vóór de fusie of

zuivere splitsing geleden *verliezen*. Bij de beperking van de aftrek van rente op de voet van artikel 15, vierde lid, in geval van een fiscale eenheid tussen een overnameholding en een overgenomen werkmaatschappij, houdt de winstsplitsing verband met de aftrek van *tijdens* de fiscale-eenheidsperiode opgekomen rentekosten.