

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. 6

NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 17 februari 1998

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

A

In **ARTIKEL I** worden de volgende wijzigingen aangebracht:

a. In onderdeel B wordt «68b» telkens vervangen door: 68aa.

b.1. In het in onderdeel C opgenomen **artikel 14a**, vijfde lid, wordt in de tweede volzin na «na de splitsing kwijtraakt» ingevoegd: door vervreemding van aandelen.

b.2. Na het zesde lid wordt toegevoegd:

7. Bij het bepalen van de winst komen renten – kosten en valuta-resultaten daaronder begrepen – ter zake van geldleningen welke rechtens dan wel in feite direct of indirect zijn verschuldigd aan een verbonden lichaam en die verband houden met de verwerving van de aandelen in een lichaam, terwijl ten gevolge van de splitsing zowel de geldlening als het vermogen van het lichaam waarin de aandelen zijn verworven, deel zijn gaan uitmaken van het vermogen van eenzelfde lichaam, in de acht volgende jaren nadat alle aandelen in de dochtermaatschappij in het bezit zijn gekomen van de moedermaatschappij slechts in aftrek tot het bedrag dat de winst van het lichaam dat de geldlening heeft opgenomen, zou hebben belopen indien de splitsing niet zou hebben plaatsgevonden. Het vorenstaande is van overeenkomstige toepassing op renten – kosten en valutaresultaten daaronder begrepen – ter zake van geldleningen welke rechtens dan wel in feite direct of indirect zijn verschuldigd aan een verbonden lichaam en welke verband houden met de verwerving van dan wel terugbetaling op aandelen welke ten gevolge van de splitsing zijn uitgegeven. Onze Minister kan nadere regelen geven met betrekking tot het bepalen van het in de eerste volzin bedoelde bedrag dat de winst zou hebben belopen, gedurende de in de eerste volzin aangegeven periode van acht jaren en de verrekening van rente die bij het einde van die periode van acht jaren nog niet in aftrek is gekomen.

8. Het bepaalde in het zevende lid vindt geen toepassing voorzover blijkt dat het lichaam waaraan de geldlening is verschuldigd met het oog

op de verwerving van de aandelen rechtens dan wel in feite direct of indirect in dezelfde mate vermogen uit hoofde van geldlening heeft aangetrokken van niet verbonden lichamen en voorts vindt artikel 15, vijfde lid, onderdeel b, overeenkomstige toepassing.

9. De splitsende rechtspersoon die zekerheid wil hebben omtrent de vraag of aan de splitsing in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen, kan voor de splitsing een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist.

c.1. In het in onderdeel C opgenomen **artikel 14b**, vijfde lid, wordt in de tweede volzin na «na de fusie kwijtraakt» ingevoegd: door vervreemding van aandelen.

c.2. Na het achtste lid wordt toegevoegd:

9. De verdwijnende rechtspersoon die zekerheid wil hebben omtrent de vraag of aan de fusie in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen, kan voor de fusie een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist.

d. In het in onderdeel D opgenomen **artikel 29a** wordt «68b» vervangen door: 68aa.

B

In **ARTIKEL II** worden de volgende wijzigingen aangebracht:

a.1. In het in onderdeel B opgenomen **artikel 68a** wordt het tweede lid vervangen door:

2. Ten aanzien van alle aandeelhouders wordt, behoudens voor de toepassing van artikel 58, ten hoogste een evenredig gedeelte van het bedrag van het op de aandelen in de splitsende rechtspersoon gestorte kapitaal aangemerkt als gestort kapitaal op de door de verkrijgende rechtspersonen in het kader van de splitsing uitgereikte aandelen, en wordt, in geval van een afsplitsing, het op de aandelen in de splitsende rechtspersoon gestorte kapitaal in dezelfde mate verminderd.

a.2. Aan het zevende lid wordt toegevoegd: Ingeval de activa die bij de splitsing overgaan op de andere rechtspersoon hoofdzakelijk, onmiddellijk of middellijk, bestaan uit beleggingen – liquide middelen daaronder begrepen – blijven het tweede, het derde en het vierde lid buiten toepassing; in dat geval wordt hetgeen bij de splitsing door een aandeelhouder als zodanig wordt genoten, in afwijking in zoverre van het eerste lid, aangemerkt als een uitdeling van winst door de splitsende rechtspersoon. De tweede volzin is van overeenkomstige toepassing ingeval hetgeen bij de splitsende rechtspersoon achterblijft hoofdzakelijk, onmiddellijk of middellijk, bestaat uit beleggingen. De tweede en derde volzin zijn niet van toepassing indien aannemelijk is dat de beleggingen die overgaan onderscheidenlijk achterblijven, geen afzondering van ingehouden winst representeren.

a.3. In het tiende lid wordt «ten grondslag liggen» vervangen door: ten grondslag liggen, dan wel omtrent de vraag of hetgeen bij de splitsing wordt genoten niet op de voet van het zevende lid, tweede of derde volzin wordt aangemerkt als een uitdeling van winst.

b.1. Het in onderdeel B opgenomen artikel 68b wordt vernummerd tot artikel 68aa.

b.2. Het tweede lid wordt vervangen door:

2. Ten aanzien van alle aandeelhouders wordt, behoudens voor de toepassing van artikel 58, ten hoogste het bedrag van het op de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon gestorte kapitaal aangemerkt als gestort kapitaal op de door de verkrijgende rechtspersoon in het kader van de fusie uitgereikte aandelen.

C

In **ARTIKEL III** wordt de volgende wijziging aangebracht:

De zinsnede «De artikelen 44, 68a, tweede lid, 68b, tweede lid, en 80» wordt vervangen door: De artikelen 44, 68a, tweede lid en zevende lid, tweede, derde en vierde volzin, 68aa, tweede lid, en 80.

D

Het in **ARTIKEL IV**, onderdeel B, onder 2, opgenomen onderdeel d wordt vervangen door:

d. sprake is van een splitsing als bedoeld in artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van een lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal en aan de splitsing in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Ingeval een aandeelhouder dan wel een samenwerkende groep van aandeelhouders ten tijde van de splitsing doorslaggevende zeggenschap in het splitsende lichaam heeft, deze in een bij de splitsing betrokken lichaam behoudt of verkrijgt doch deze binnen drie jaren na de splitsing kwijtraakt door vervreemding van aandelen, dan wel in geval van een afsplitsing waarbij het verkrijgende lichaam aandelen uitrekt aan het splitsende lichaam, het splitsende lichaam zijn belang in het verkrijgende lichaam binnen drie jaren na de splitsing geheel of ten dele vervreemdt, worden in overwegende mate zakelijke overwegingen niet aanwezig geacht, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt.

E

Na **ARTIKEL IV** wordt ingevoegd:

ARTIKEL IVA

Artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt vervangen door:

Artikel 31

Bij overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, al dan niet tegen vergoeding of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, wordt geacht dat geen leveringen of diensten plaatsvinden en treedt, tenzij bij ministeriële regeling anders is bepaald, degene op wie de goederen overgaan in de plaats van de overdrager.

ARTIKEL IVB

Indien voor de heffing van de vennootschapsbelasting een dochtermaatschappij op de voet van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een eenheid vormt of heeft gevormd met een moedermaatschappij, de samenstelling van het vermogen van de dochtermaatschappij ten gevolge van transacties binnen die eenheid is gewijzigd en ingevolge artikel 14a, eerste lid, of artikel 14b, eerste lid, van die wet bij een splitsing onderscheidenlijk een fusie, aan die eenheid een einde komt, wordt voor de toepassing van de krachtens artikel 15 van die wet gestelde voorwaarde met betrekking tot transacties die binnen die

eenheid hebben plaatsgevonden, de tegenwaarde van de stille reserves – waaronder begrepen een vervangingsreserve als bedoeld in artikel 14 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 alsmede goodwill – die onmiddellijk na de laatste van die transacties aanwezig waren in de dochtermaatschappij geacht ten goede te zijn gekomen aan de moedermaatschappij of aan het lichaam dat met haar in een eenheid verenigd is of is geweest.

F

ARTIKEL V wordt vervangen door:

ARTIKEL V

1. Deze wet treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst.

2. Voorzover de artikelen van deze wet betrekking hebben op een splitsing op de voet van artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek werken zij terug tot en met 1 februari 1998.

Toelichting

Deze nota van wijziging bevat de in de nota naar aanleiding van het verslag aangekondigde wijzigingen. Tevens heb ik van de gelegenheid gebruik gemaakt om het wetsvoorstel op een aantal punten te verduidelijken.

Onderdeel A.a

De in dit onderdeel opgenomen redactionele wijziging houdt verband met het feit dat bij de Wet van 18 december 1997, Stb. 731, (fiscale structuurversterking) in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 reeds een artikel 68b is ingevoerd.

Onderdeel A.b

De in onderdeel A.b.1 opgenomen wijziging met betrekking tot de juridische splitsing strekt tot verduidelijking van de reikwijdte van het begrip «kwijtraken» in artikel 14a, vijfde lid, tweede volzin. In dit verband wordt verwezen naar hetgeen daarover is opgemerkt in paragraaf 3 van de nota naar aanleiding van het verslag.

De in onderdeel A.b.2 opgenomen toevoeging van een zevende en achtste lid aan artikel 14a strekt ertoe voor de splitsing op het punt van de beperking van de renteaftrek eenzelfde regeling te treffen als voor de fusie is voorgesteld in artikel 14b, zesde en zevende lid, en thans is opgenomen in het bestaande artikel 29a, tweede en derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Anders zou aan deze beperking van de renteaftrek ontkomen kunnen worden door in plaats van de juridische fusie de figuur van de splitsing te gebruiken.

De in onderdeel A.b.2 opgenomen toevoeging van een negende lid betreft de in paragraaf 6 van de nota naar aanleiding van het verslag aangekondigde regeling waarbij de belastingplichtige (de splitsende rechtspersoon) op verzoek zekerheid vooraf kan krijgen omtrent de vraag of aan een voorgenomen splitsing in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Onderdeel A.c

De in de onderdelen A.c.1 opgenomen wijziging met betrekking tot de

juridische fusie komt overeen met de in de onderdeel A.b.1 opgenomen wijziging met betrekking tot de juridische splitsing. De in onderdeel A.c.2 opgenomen wijziging met betrekking tot de juridische fusie komt overeen met het in onderdeel A.b.2. opgenomen negende lid met betrekking tot de juridische splitsing.

Onderdeel A.d

De in dit onderdeel opgenomen redactionele wijziging heeft dezelfde achtergrond als de in onderdeel A.a. opgenomen wijziging.

Onderdeel B.a

De in onderdeel B.a.1 opgenomen wijziging betreft een verduidelijking. Hiermee wordt beter tot uitdrukking gebracht dat bij de in artikel 68a, tweede lid, opgenomen toerekening van het op de splitsende vennootschap gestorte kapitaal aan de door de verkrijger uitgereikte aandelen, wordt aangesloten bij de plafondgedachte van artikel 44 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voorts wordt bepaald dat de werkingssfeer van artikel 68a, tweede lid, zich, evenals dat bij artikel 44 het geval is, niet uitstrekt tot artikel 58.

De in onderdeel B.a.2 opgenomen wijziging ziet op de gevolgen voor de aandeelhouder die bij een splitsing aandelen krijgt uitgereikt in een rechtspersoon welke van de splitsende rechtspersoon hoofdzakelijk beleggingen, waaronder begrepen liquide middelen, heeft verkregen. Tevens ziet zij op de omgekeerde situatie waarbij hoofdzakelijk beleggingen achterblijven bij de splitsende rechtspersoon. In paragraaf 3 van de nota naar aanleiding van het verslag is in dit verband gewezen op een artikel in het fiscaal weekblad FED van 18 december 1997 van Brandsma en De Vries, die aangeven dat een constructie zou kunnen worden opgezet waarbij voor uitdeling bestemde middelen van een (beurs-)vennootschap door middel van een afsplitsing zonder fiscale gevolgen aan de aandeelhouders zouden kunnen toekomen. Teneinde dergelijke constructies te voorkomen wordt in die situatie hetgeen door de aandeelhouders ter zake van een dergelijke splitsing wordt ontvangen respectievelijk in de omgekeerde situatie door hen behouden blijft, aangemerkt als een uitdeling van winst en aldus bij hen in de heffing betrokken. Dit is echter niet het geval als aannemelijk is dat de beleggingen die overgaan onderscheidenlijk achterblijven, geen afzondering van ingehouden winst representeren.

De in onderdeel B.a.3 opgenomen wijziging opent de mogelijkheid voor de aandeelhouder om zekerheid vooraf te krijgen omtrent de vraag of hetgeen bij de splitsing wordt genoten op de voet van het zevende lid, tweede of derde volzin niet wordt aangemerkt als uitdeling van winst door de splitsende rechtspersoon. Voor nadere toelichting wordt verwezen naar onderdeel B.a.2.

Onderdeel B.b

De in onderdeel B.b.1 opgenomen redactionele wijziging heeft dezelfde achtergrond als de in onderdeel A.a. opgenomen wijziging.

De in onderdeel B.b.2 opgenomen wijziging houdt verband met de in onderdeel B.a.2 opgenomen wijziging en strekt ertoe duidelijker tot uitdrukking te brengen dat wordt aangesloten bij de plafondgedachte van artikel 44 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Ook wordt bepaald dat de werkingssfeer van artikel 68aa, tweede lid, evenals bij artikel 44, zich niet uitstrekt tot artikel 58.

Onderdeel C

De in dit onderdeel opgenomen wijziging hangt samen met de in onderdeel A.a opgenomen wijziging, alsmede met de aanvulling welke is opgenomen in onderdeel Ba.2 naar aanleiding van een artikel in het fiscaal weekblad FED.

Onderdeel D

In lijn met de wettelijke systematiek van de vrijstelling van kapitaalbelasting bij fusie en interne reorganisatie, acht ik het bij nader inzien gewenst om de voorwaarden voor de vrijstelling van kapitaalbelasting bij splitsing op te nemen in artikel 37, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en niet in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Hiermee wordt ook tegemoetgekomen aan de behoefte in de literatuur om meer duidelijkheid op dit punt. De voorgestelde voorwaarden sluiten aan bij die voor de begeleiding in de vennootschapsbelasting. Overigens acht ik geen noodzaak aanwezig om in dit kader het regime voor de vrijstelling van kapitaalbelasting bij juridische fusie dat is gebaseerd op artikel 37, tweede lid, onderdeel b, in samenhang met richtlijn nr. 69/335/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PbEG L 249), te wijzigen.

Onderdeel E

De in dit onderdeel onder artikel IVA opgenomen wijziging betreft de in paragraaf 6 van de nota naar aanleiding van het verslag aangekondigde wijziging van artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Het in dit onderdeel opgenomen artikel IVB heeft betrekking op de gevolgen van de splitsing of de fusie voor fiscale eenheden in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: de Wet Vpb). De aanpassing strekt ertoe te voorkomen dat in de situatie waarin de splitsing of de fusie leidt tot een verbreking van een fiscale eenheid, de zogenoemde 16e standaard voorwaarde mogelijk niet zou kunnen worden toegepast. De toepassing van deze standaardvoorwaarde, die ziet op transacties binnen een fiscale eenheid waarbij stille reserves zijn verschoven, komt – kort gezegd – aan de orde indien aannemelijk is dat deze stille reserves als gevolg van de verbreking van de fiscale eenheid, bij voorbeeld door verkoop van de aandelen in de gevoegde dochtermaatschappij, aan de moedermaatschappij ten goede zijn gekomen. Met de onderhavige aanpassing wordt buiten twijfel gesteld dat dit bij een splitsing of fusie het geval is. Aangezien de winst die als gevolg van de toepassing van de 16e standaardvoorwaarde bij de fiscale eenheid ontstaat, tot de winst behoort van het boekjaar voorafgaande aan de verbreking van de fiscale eenheid zijn op deze winst niet de doorschuifbepalingen van toepassing zoals opgenomen in het tweede en derde lid van de voorgestelde artikelen 14a en 14b van de Wet Vpb. Op basis van de toepassing van artikel 15 van deze wet kan de inspecteur echter onder door hem te stellen voorwaarden toestaan dat deze winst niet in aanmerking genomen hoeft te worden. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat van een verbreking van een fiscale eenheid sprake kan zijn bij een splitsing of een fusie van de moedermaatschappij en bij een splitsing of fusie van een gevoegde dochtermaatschappij. In het eerste geval leidt de in het voorgestelde artikel 14a, eerste lid, onderscheidenlijk artikel 14b, eerste lid, van de Wet Vpb opgenomen vervreemdingsfictie tot de constatering dat de fiscale eenheid is verbroken als gevolg van de vervreemding door de moedermaatschappij van de aandelen in de dochtermaatschappij. In het tweede geval houdt de gevoegde dochtermaatschappij op te bestaan en wordt dientengevolge de fiscale eenheid

met betrekking tot die maatschappij verbroken. Voorts zij opgemerkt dat binnen een fiscale eenheid de afsplitsing van een dochtermaatschappij voor de toepassing van het voorgestelde artikel 14a van de Wet Vpb wordt aangemerkt als een afsplitsing van de moedermaatschappij. Dit vloeit voort uit het feit dat een dochtermaatschappij die deel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de toepassing van de vennootschapsbelasting wordt geacht te zijn opgegaan in de moedermaatschappij, zijnde de belastingplichtige.

Onderdeel F

De in dit onderdeel opgenomen wijziging strekt er toe de in artikel V opgenomen inwerkingtredingsbepaling te actualiseren. Nu de Wet van 24 december 1997 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek en van enige andere wetten in verband met de regeling van de splitsing van rechtspersonen, Stb. 776, in werking is getreden met ingang van 1 februari 1998 kan het onderhavige voorstel van wet in werking treden met ingang van de dag na publicatie in het Staatsblad. Voor de terugwerking van de fiscale begeleiding van de juridische splitsing wordt aangesloten bij het tijdstip waarop de genoemde wijziging van het Burgerlijk Wetboek in werking is getreden. In paragraaf 1 van de nota naar aanleiding van het verslag is daar nader op ingegaan. Met betrekking tot de fiscale begeleiding van de juridische fusie is geen terugwerkende kracht nodig, omdat een regeling ter begeleiding van juridische fusie reeds bestaat.

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