

Vergaderjaar 1999–2000

26 854

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

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

1.	Inleiding	2
2.	Hoofdpijnen van de voorgestelde regeling	2
3.	Belastingheffing op basis van volledige consolidatie	4
3.1.	Vervanging van de «opgaan in» benadering door «volledige consolidatie»	4
3.2.	Gevolgen van de zelfstandige belastingplicht	5
3.3.	Het begrip «consolidatie»	7
4.	Totstandkoming en beëindiging van een fiscale eenheid	8
4.1.	Totstandkoming	8
4.2.	Voeging met een eerder aangegane fiscale eenheid	10
4.3.	Beëindiging	11
5.	Grensoverschrijdende aspecten	12
5.1.	Vreemdrechtelijke lichamen	12
5.2.	Fiscale eenheid met een vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtige	13
5.3.	Vestigingsplaatsfictie	15
6.	Verrekening van verliezen	16
6.1.	Verrekening van verliezen tijdens de fiscale eenheidsperiode	16
6.2.	Verrekening van verliezen na de fiscale eenheidsperiode	17
7.	Overdracht van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid	19
8.	Diversen	20
8.1.	Fiscale eenheid en deelnemingsvrijstelling	20
8.2.	Kwijtscheldingswinsten en faillissement	22
8.3.	Buitenlandse resultaten	23
9.	Overgangsrecht	26
10.	Budgettaire en uitvoeringsaspecten	27
11.	Artikelsgewijze toelichting	28

1. Inleiding

Uitgangspunt bij de heffing van vennootschapsbelasting is de subjectieve belastingplicht, dat wil zeggen dat elk lichaam afzonderlijk in de heffing wordt betrokken. Dit geldt in beginsel ook voor lichamen die deel uitmaken van een concern, met als gevolg dat ook bij concerns alle lichamen zelfstandig hun fiscale winst dienen te bepalen en ook afzonderlijk daarvan aangifte moeten doen. Een uitvloeisel hiervan is dat er ook binnen een concern in beginsel geen onderlinge verrekening mogelijk is van winsten en verliezen die door de concernlichamen worden behaald. Behaalt het ene concernlichaam een winst, dan is dat lichaam daarover in beginsel vennootschapsbelasting verschuldigd (eventuele «eigen» verliescompensatie daargelaten) ook al behalen de andere concernlichamen een verlies.

Dit laatste vormde bij het ontwerp van de Wet op de winstbelasting 1940 de aanleiding een bepaling op te nemen op basis waarvan onderlinge verliesverrekening mogelijk zou worden¹. De bepaling is uiteindelijk geïntroduceerd in artikel 27 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 en vervolgens opgenomen in artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: de Wet). Deze, als fiscale eenheid ingeburgerde, regeling is echter niet beperkt tot de mogelijkheid verliezen binnen een groep te verrekenen. Doordat bij een fiscale eenheid de belasting wordt geheven als ware een dochtermaatschappij in de moedermaatschappij opgegaan, leiden transacties tussen de tot de fiscale eenheid behorende lichamen in beginsel niet tot fiscale winst. Een belangrijk gevolg hiervan is dat binnen een fiscale eenheid interne reorganisaties kunnen worden uitgevoerd zonder dat daarbij een fiscale afrekening plaatsvindt.

Alhoewel het huidige regime van de fiscale eenheid in vele opzichten aan zijn doelstelling beantwoordt, is het wenselijk gebleken het regime op een aantal onderdelen aan te passen. Zoals is aangegeven in de brief van de toenmalige Staatssecretaris van Financiën van 3 november 1986², betreft dit onder meer het opnemen in een algemene maatregel van bestuur van de aan de toepassing van het regime gestelde (nadere) voorwaarden³. In het verlengde daarvan gaat het om een actualisering van het regime en het beter tot uitdrukking brengen van het karakter van de wettelijke regeling.

Er is van afgezien ook de regeling van artikel 15a van de Wet, die is toegespitst op een fiscale eenheid tussen een centrale maatschappij en haar ledenmaatschappijen (coöperaties), in de onderhavige herziening van het fiscale eenheidsregime te betrekken. De in het onderhavige voorstel opgenomen wijzigingen van het regime van artikel 15 van de Wet, hoewel de regeling van artikel 15a daarmee grote gelijkenis vertoont, en de met dat regime verbonden knelpunten zijn namelijk voor de regeling van artikel 15a van de Wet niet alle van even groot belang. Genoemd kan in dit verband bij voorbeeld worden de herziening van de (zestiende standaard-) voorwaarde die gesteld wordt met het oog op het voorkomen dat de fiscale eenheid gebruikt kan worden om een belastbare realisatie van stille reserves om te vormen in een onbelast deelnemingsvoordeel. Deze voorwaarde wordt bij de toepassing van het regime van artikel 15a van de Wet niet gesteld. Voorts speelt hierbij een rol dat er in de praktijk op dit moment vooral behoefte blijkt te bestaan aan de onderhavige herziening van het regime van artikel 15 van de Wet.

2. Hoofdpijnen van de voorgestelde regeling

Onderstaand worden de belangrijkste wijzigingen die in het voorstel zijn opgenomen kort toegelicht.

- vervanging «opgaan-in» door belastingheffing op basis van volledige consolidatie:
In de huidige regeling wordt een dochtermaatschappij die deel

¹ Zitting 1939–1940, 239, nr. 6.

² Kamerstukken II 1986/87, 19 700, nr. 10.

³ Laatstelijk gepubliceerd in de resolutie van 30 september 1991, nr. DB91/2310, Stcrt. 189, zoals gewijzigd bij Besluit van 6 februari 1997, nr. DB97/118M (hierna: de standaardvoorwaarden).

uitmaakt van een fiscale eenheid geacht te zijn «opgegaan» in de moedermaatschappij van die fiscale eenheid. Praktisch betekent dit dat een dochtermaatschappij min of meer moet worden «weggedacht». Met het oog op de bezwaren die aan deze verstrekkende benadering zijn verbonden, wordt voorgesteld in de wettelijke regeling duidelijk tot uitdrukking te brengen dat lichamen die van een fiscale eenheid deel uitmaken, subjectief belastingplichtig blijven. De belasting van deze lichamen wordt daarbij geheven op basis van een geconsolideerde balans en resultatenrekening (volledige consolidatie).

- codificatie van de standaardvoorwaarden
Onder de huidige regeling worden aan de toepassing van artikel 15 van de Wet voorwaarden gesteld door de Minister van Financiën. Veelal zijn deze voorwaarden gebaseerd op de zogenoemde standaardvoorwaarden, maar in individuele gevallen kunnen aanvullende of afwijkende voorwaarden worden gesteld. De aan een fiscale eenheid gestelde voorwaarden blijven gedurende het gehele bestaan van de fiscale eenheid van toepassing. Latere wijzigingen van de standaardvoorwaarden hebben in beginsel geen gevolgen voor reeds bestaande fiscale eenheden. Dit geldt in het bijzonder voor aanscherpingen van de standaardvoorwaarden, met als gevolg dat fiscale eenheden met «oude» standaardvoorwaarden in bepaalde gevallen gunstiger worden behandeld dan fiscale eenheden met later gepubliceerde voorwaarden. Het stellen van voorwaarden per fiscale eenheid afzonderlijk blijkt dus een zekere rechtsongelijkheid tussen fiscale eenheden te kunnen veroorzaken en kan ook leiden tot handel in fiscale eenheden met oude voorwaarden. Met het oog op deze bezwaren wordt voorgesteld het regime van de fiscale eenheid in algemeen geldende regelgeving op te nemen. In de Wet zal de wezenlijke regelgeving worden opgenomen, terwijl meer gedetailleerde regels, of nadere uitwerkingen van de in de Wet opgenomen regelgeving, in een algemene maatregel van bestuur zullen worden opgenomen.
- versoepeling bezitspercentage
Thans is een fiscale eenheid mogelijk indien een moedermaatschappij alle aandelen bezit in de dochtermaatschappij. Dit vereiste is ook onder de nieuwe regeling het uitgangspunt, maar daarbij zal een bezit van ten minste 95 percent worden gelijkgesteld met het bezit van alle aandelen. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de wens maatschappijen die aandelen hebben uitgegeven in het kader van werknemersparticipaties de mogelijkheid te geven deel uit te (blijven) maken van een fiscale eenheid. Daarnaast biedt dit een oplossing voor de problemen die een maatschappij kan ondervinden om bij een overname ook de laatste aandelen te bemachtigen.
- tijdstip van totstandkoming en beëindiging van een fiscale eenheid
Het wordt mogelijk gemaakt dat een dochtermaatschappij in de loop van het boekjaar (van de moedermaatschappij) van een fiscale eenheid deel gaat uitmaken. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan de wens bij acquisities een fiscale eenheid te kunnen vormen vanaf de acquisitiedatum. Het is niet langer nodig daarmee te wachten tot het begin van het volgende boekjaar. Voorts komt de huidige terugwerkende kracht van de beëindiging van een fiscale eenheid te vervallen.
- grensoverschrijdende aspecten
De lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid dienen feitelijk gevestigd te zijn in Nederland. In dit verband zal de in artikel 2, vierde lid, van de Wet opgenomen vestigingsplaatsfictie worden uitgesloten bij de toepassing van de fiscale eenheid. Voorts zal wettelijk worden geregeld dat naar buitenlands recht opgerichte lichamen die in

Nederland zijn gevestigd deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid, mits aan een aantal nadere eisen wordt voldaan. Tevens zullen in Nederland gelegen vaste inrichtingen opgenomen kunnen worden in een fiscale eenheid. Het zal dan moeten gaan om vaste inrichtingen van lichamen die zelf, behoudens de vestigingsplaats, voldoen aan de vereisten voor een fiscale eenheid.

- beëindiging van de fiscale eenheid nadat is geschoven met vermogensbestanddelen
Indien een fiscale eenheid ten aanzien van een lichaam wordt verbroken en daarvóór binnen de fiscale eenheid een verschuiving van vermogensbestanddelen heeft plaatsgevonden, vindt thans in bepaalde situaties een integrale fiscale afrekening plaats over de meerwaarden van dat lichaam (op basis van de zogenoemde 16e standaardvoorwaarde). Voorgesteld wordt deze afrekening te beperken tot de meerwaarden die schuilgaan in het vermogensbestanddeel waarmee binnen de fiscale eenheid is geschoven.
- verrekening van verliezen
Het zal mogelijk worden gemaakt nog niet verrekende verliezen die tijdens de fiscale eenheid periode zijn opgekomen, mee te geven aan een maatschappij die de fiscale eenheid verlaat voorzover die verliezen aan die maatschappij zijn toe te rekenen.

3. Belastingheffing op basis van volledige consolidatie

3.1. Vervanging van de «opgaan in» benadering door «volledige consolidatie»

Onder het huidige fiscale eenheidsregime wordt een dochtermaatschappij voor de heffing van de vennootschapsbelasting geacht te zijn opgegaan in de moedermaatschappij. De betekenis en reikwijdte van dit begrip «opgaan in» heeft in het verleden tot veel discussies aanleiding gegeven. Zo is bij voorbeeld niet duidelijk in welke mate na het aangaan van een fiscale eenheid nog betekenis zou moeten worden toegekend aan de in beginsel aanwezige zelfstandige belastingplicht van de dochtermaatschappij.

In de jurisprudentie is gaandeweg invulling gegeven aan het begrip «opgaan in». Deze invulling is inmiddels zodanig voortgeschreden dat er vrijwel geen ruimte meer wordt gelaten voor een mogelijke (beperkte) zelfstandigheid van de in een fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappij. Zo besliste de Hoge Raad in zijn arrest van 27 april 1988, BNB 1988/220, dat voor de toepassing van artikel 15 van de Wet het opgaan in van de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij inhoudt «dat voor zover niet in de (...) te stellen voorwaarden het tegendeel is bepaald, alle aangelegenheden van de dochtervennootschap voor de heffing van de vennootschapsbelasting worden aangemerkt als aangelegenheden van de moedervennootschap». Het gevolg van deze vergaande interpretatie van het begrip «opgaan in» is, wat wel wordt genoemd, een fiscale fusie van de moeder- en dochtermaatschappij.

Deze vergaande invulling van het begrip «opgaan in» betekent in zekere zin dat het basisconcept van het instituut van de fiscale eenheid, namelijk het doen van aangifte op basis van een «verzamelbalans»¹, in de jurisprudentie is geëvolueerd tot het (fiscaal) welhaast volledig «wegdenken» van een gevoegde dochtermaatschappij. Dit gaat veel verder dan ter verwezenlijking van het uitgangspunt noodzakelijk is. In dit verband kan ook worden gewezen op de geconsolideerde jaarrekening van groepsmaatschappijen². Het opstellen door concerns van een geconsolideerde jaarrekening leidt er geenszins toe dat de groepsmaatschappijen hun civielrechtelijke zelfstandigheid verliezen.

¹ Voorlopig verslag bij het ontwerp van de Wet op de winstbelasting 1940, zitting 1939–1940, 239, nr. 4, pagina 22.

² Artikel 2 : 405 BW en verder.

Ook in internationaal verband heeft de vergaande interpretatie van de «opgaan in» benadering gevolgen. Zo is het bij voorbeeld als gevolg van het «wegdenken» van een gevoegde dochtermaatschappij niet geheel duidelijk of deze aanspraak kan maken op toepassing van belastingverdragen. Hiervoor is doorgaans immers vereist dat het desbetreffende lichaam inwoner is van een van de verdragsluitende staten, hetgeen afhankelijk is van de vraag of dat lichaam in de desbetreffende staat aan de belastingheffing is onderworpen; dat wil zeggen zelfstandig belastingplichtig is. Gezien de onzelfstandige positie van een in een fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappij kan hierover onder het huidige regime twijfel bestaan. Voorts leidt de uitleg van het begrip «opgaan in» tezamen met de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet onder omstandigheden tot ver strekkende gevolgen. Gewezen kan in dit verband worden op het arrest van de Hoge Raad van 29 juni 1988, BNB 1988/331, waarin werd toegestaan dat een verlies van een naar Nederlands recht opgerichte dochtermaatschappij die feitelijk in Engeland was gevestigd, in mindering kon worden gebracht op de heffingsgrondslag van de moedermaatschappij waarin de dochter in het kader van de fiscale eenheid was opgegaan. In het verlengde hiervan oordeelde de Hoge Raad in zijn arrest van 13 november 1996, BNB 1998/47, dat als gevolg van het «opgaan in» van de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij de onderneming van een feitelijk in het buitenland gevestigde, gevoegde dochtermaatschappij moet worden aangemerkt als een vaste inrichting van de moedermaatschappij. Overigens ziet op dit laatste gevolg ook de wijziging van artikel 2, vierde lid, van de Wet. Hierop wordt onder paragraaf 5 nader ingegaan.

Voorgesteld wordt daarom de benadering van het «opgaan in» te vervangen door de, ook in het jaarrekeningenrecht bekende, reken-technische benadering van «volledige consolidatie» van de winsten en vermogensbestanddelen van de fiscale eenheidsmaatschappijen, waarbij de subjectieve belastingplicht van die maatschappijen uitdrukkelijk gehandhaafd blijft.

Net als onder het huidige regime vindt bij een volledige consolidatie een integrale saldering plaats van de winsten en verliezen van de fiscale eenheidsmaatschappijen, waarbij ook de resultaten op onderlinge transacties en de financiële betrekkingen tussen deze maatschappijen worden geëlimineerd. Er wordt dus geen wijziging aangebracht in het systeem dat winst op interne transacties pas in de heffing wordt betrokken indien die winst bij transacties met derden wordt gerealiseerd. Ook wordt geen afbreuk gedaan aan de betekenis van de fiscale eenheid als interne reorganisatie-instrument.

3.2. Gevolgen van de zelfstandige belastingplicht

Een uitvloeisel van de zelfstandige belastingplicht van de maatschappijen die van een fiscale eenheid deel uitmaken, is dat de in de Wet opgenomen bepalingen in beginsel onverkort op deze maatschappijen afzonderlijk van toepassing zijn. Dit betekent bij voorbeeld dat elke maatschappij haar eigen winst realiseert (in het voorstel «enkelvoudige winst» genoemd), ook indien het winst betreft op transacties met de andere maatschappijen waarmee zij een fiscale eenheid vormt. De belastingheffing van de maatschappijen die van een fiscale eenheid deel uitmaken, vindt evenwel plaats op basis van volledige consolidatie van deze enkelvoudige winsten. Dit betekent dat de op onderlinge transacties gerealiseerde winsten eerst in de op basis van deze consolidatie bepaalde winst tot uitdrukking komen, en daarmee tot belastingheffing leiden, indien uiteindelijk sprake is van winstrealisatie op transacties met derden. In zoverre maakt de belastingheffing op basis van een geconsolideerde grondslag dan ook een inbreuk op artikel 7 van de Wet. Dit komt in de voorgestelde regeling tot uitdrukking door de bepaling dat de belasting van de maatschappijen die

van een fiscale eenheid deel uitmaken, in afwijking in zoverre van artikel 7, eerste lid, van de Wet geheven zal worden naar «het geconsolideerde belastbare bedrag». Dit bedrag bestaat, na toepassing van eventuele verliesverrekening en giftenaftrek, uit de geconsolideerde (enkelvoudige) winst van deze maatschappijen. Dat is de op basis van volledige consolidatie van de vermogensbestanddelen en (enkelvoudige) winsten van de belastingplichtigen die van de fiscale eenheid deel uitmaken, bepaalde winst.

Een uiteenrafeling van het geconsolideerde belastbare bedrag, op basis van winstsplitsing, in de enkelvoudige winsten is relevant ingeval de toepassing van regelingen aan de orde komt die bij de enkelvoudige winsten aanhaken, zoals de verrekening van voorvoegingsverliezen. Er behoeft dus niet ieder jaar een winstsplitsing bij de aangifte gevoegd te worden, doch alleen indien inzicht in de enkelvoudige winsten van belang is voor de toepassing van een dergelijke regeling. In dit opzicht verschilt het nieuwe regime dan ook niet wezenlijk van de huidige praktijk.

Uit de zelfstandigheid vloeit ook voort dat de gedragslijn die door de dochtermaatschappij met betrekking tot de waardering van haar vermogensbestanddelen wordt gevolgd, na het aangaan van de fiscale eenheid in beginsel moet worden voortgezet, zoals ook onder het huidige regime in standaardvoorwaarde 1 wordt bepaald. Zoals ook in punt 4.1. van de toelichting bij de standaardvoorwaarden wordt onderkend, kan dit in bepaalde gevallen tot praktische moeilijkheden leiden, bij voorbeeld ingeval voorraden van een bepaalde soort naar tweeërlei stelsel zouden moeten worden gewaardeerd. Met het oog hierop zal in de algemene maatregel van bestuur worden geregeld dat nadere, op dit punt toegepaste voorwaarden kunnen worden gesteld. Daarnaast zij opgemerkt dat het vormen van een fiscale eenheid in beginsel geen beperking aanbrengt in de mogelijkheid om binnen de grenzen van goed koopmansgebruik tot stelselwijziging over te gaan.

Voorts zullen de rechten en verplichtingen van de dochtermaatschappij bij het aangaan van de fiscale eenheid relevant blijven. Een door een dochtermaatschappij aangegaan compromis verliest in beginsel haar gelding niet door het aangaan van een fiscale eenheid.

Voorts ontstaat er meer duidelijkheid over de vraag of maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid als verbonden lichamen in de zin van artikel 10a, vierde lid, van de Wet kunnen worden aangemerkt.

Hierover zijn door de vergaande uitleg van het begrip «opgaan in» in de literatuur vragen gerezen, en daarmee ook over de vraag of de in de Wet opgenomen sanctiebepalingen, bij voorbeeld in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling, die bij het begrip «verbonden lichaam» aanhaken, op gevoegde dochtermaatschappijen wel of niet van toepassing zouden kunnen zijn. Gewezen kan worden op de sanctiebepalingen van de artikelen 13b en 13c van de Wet, die na verbreking van de fiscale eenheid alleen toepassing vinden indien moeder- en dochtermaatschappij gedurende de fiscale eenheidsperiode kunnen worden aangemerkt als verbonden lichamen. Door de verduidelijking in het voorstel van de zelfstandige positie van dochtermaatschappijen die in een fiscale eenheid worden opgenomen, wordt buiten twijfel gesteld dat binnen een fiscale eenheid sprake is van verbonden lichamen.

Het uitgangspunt van de subjectieve belastingplicht van de maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid leidt er in zijn algemeenheid ook toe dat tussen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij sprake is van een deelnemingsverhouding in de zin van artikel 13 van de wet. Op dit aspect zal onder paragraaf 8.1 nader worden ingegaan.

Met betrekking tot de internationale aspecten zij opgemerkt dat het als gevolg van de subjectieve belastingplicht van een in een fiscale eenheid opgenomen dochtermaatschappij niet meer noodzakelijk is een specifieke (op het regime van de fiscale eenheid toegesneden) woonplaatsverklaring

af te geven zoals omschreven in mijn Besluit van 20 december 1996, nr. IFZ 96/1529 U.3 (Vakstudie Nieuws 1997, blz. 616 punt 9). Onder paragraaf 3.1. hiervoor is opgemerkt dat de toepassing van een belastingverdrag afhankelijk is van het inwonerschap in een verdragsluitende staat. Met betrekking tot maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid kon het zo zijn dat het andere verdragsland, bij voorbeeld bij de vraag welk percentage het bij de heffing van bronbelasting moet hanteren op grond van zijn belastingverdrag met Nederland, de vraag stelt of de dochtermaatschappij wel inwoner is van Nederland. Omdat de subjectieve belastingplicht van de dochtermaatschappij voortaan buiten twijfel wordt gesteld, zal aan het criterium van inwonerschap zijn voldaan. Immers de dividenden, interest of royalty's die aan de Nederlandse dochtermaatschappij worden uitgekeerd, worden in de Nederlandse heffingsgrondslag van de dochtermaatschappij begrepen. Het genoemde besluit van 20 december 1996 kan dan ook vervallen.

Hoewel de zelfstandigheid van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij het uitgangspunt is, en de wettelijke bepalingen in beginsel onverkort op deze maatschappijen afzonderlijk van toepassing zijn, zal bij sommige bepalingen wel betekenis worden toegekend aan de omstandigheid dat deze maatschappijen een fiscale eenheid vormen. Naast de hiervoor reeds genoemde systematische inbreuk op artikel 7 van de Wet kan in dit verband bij voorbeeld worden gedacht aan de toepassing van artikel 11 (investeringsaftrek) of artikel 14 (vervangingsreserve) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Wat betreft de investeringsaftrek zou de zelfstandigheid van de fiscale eenheidsmaatschappijen met zich brengen, in afwijking van de huidige situatie, dat elke tot de fiscale eenheid behorende maatschappij afzonderlijk aanspraak zou kunnen maken op de toepassing daarvan en ook afzonderlijk de tabel, zoals opgenomen in artikel 11, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zou kunnen toepassen. In vergelijking met het huidige regime zou dit tot een hogere aftrek kunnen leiden dan thans het geval is. Gelet op de achtergrond van de investeringsaftrek, het stimuleren van kleinschalige investeringen, acht ik een dergelijke uitkomst ongewenst. Daarom zullen de investeringen van deze maatschappijen voor de toepassing van de tabel op consolidatiebasis in aanmerking worden genomen. In vergelijkbare zin zullen ook de artikelen 8a, 8c, 11a, 11c en 13 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en artikel 16 van de Wet (giftenaftrek) op basis van volledige consolidatie worden toegepast. Voor de vorming van een vervangingsreserve mag het vervangingsvoornemen op het niveau van de fiscale eenheid beoordeeld worden. Dit betekent dat de door een maatschappij gevormde vervangingsreserve aangewend kan worden bij de vervangende aankoop door een andere maatschappij. Het vervangende bedrijfsmiddel wordt dan geacht te zijn gekocht door de maatschappij die de vervangingsreserve heeft gevormd en vervolgens te zijn overgedragen aan de maatschappij die de vervangende aankoop daadwerkelijk heeft gedaan. Op deze wijze wordt de vervangingsreserve afgewikkeld bij de maatschappij die de reserve ook daadwerkelijk heeft gevormd.

3.3. *Het begrip «consolidatie»*

De belasting van de maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid zal worden geheven naar het geconsolideerde belastbare bedrag. Consolidatie wordt op het terrein van de financiële verslaglegging aangeduid als de techniek waarmee uit enkelvoudige jaarrekeningen van de groepsmaatschappijen één gezamenlijke jaarrekening van de groep wordt samengesteld¹. In de financiële verslaglegging bestaat een aantal vormen van consolidatie. Voor het voorgestelde regime is voorgescreven dat uitsluitend de techniek van de volledige consolidatie mag

¹ De privaatrechtelijke bepalingen omtrent de geconsolideerde jaarrekening zijn opgenomen in titel 9, afdeling 13, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (artikelen 2:405 en verder).

worden toegepast om het geconsolideerde belastbare bedrag van de fiscale eenheidsmaatschappijen te bepalen, waarbij de activa en passiva alsmede de baten en lasten van de afzonderlijke maatschappijen voor 100 percent in de geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen. In afwijking van het jaarrekeningenrecht dient de volledige consolidatie ook te worden toegepast indien de moedermaatschappij minder dan 100% van de aandelen in de dochtermaatschappij bezit. In dat geval dient de moedermaatschappij bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening toch uit te gaan van een 100% belang. Hiermee wordt bereikt dat de gehele winst van de dochtermaatschappij in de heffing wordt betrokken, en er geen gedeelte tussen wal en schip valt. Voor de aandeelhouders van een minderheidspakket heeft deze handelwijze geen gevolgen. De belastingheffing ter zake van de eventueel uit hoofde van het aandelenbezit in de desbetreffende dochtermaatschappij genoten voordelen, vindt bij deze aandeelhouder immers plaats los van de belastingheffing over het resultaat van die dochtermaatschappij zelf. De techniek van de volledige consolidatie is bekend uit de financiële verslaggeving, en verschilt in praktische zin ook niet van de wijze waarop onder het huidige regime het belastbare bedrag van een fiscale eenheid (dat wil thans zeggen: de moedermaatschappij) bepaald wordt. Daarom mag worden verwacht dat de techniek van de consolidatie niet tot uitvoeringstechnische problemen zal leiden.

4. Totstandkoming en beëindiging van een fiscale eenheid

4.1. Totstandkoming

Aan de belastingplichtigen die een fiscale eenheid willen vormen, wordt een aantal eisen gesteld. Deze eisen betreffen de rechtsvorm, de vestigingsplaats en de bepalingen die van toepassing zijn bij het bepalen van de winst van deze belastingplichtigen, de tijdvakken waarover de belasting van hen wordt geheven en de mate van aandelenbezit van de ene belastingplichtige (de moedermaatschappij) in de andere (de dochtermaatschappij). Voorts dienen de belastingplichtigen die een fiscale eenheid wensen te vormen daartoe een verzoek te doen.

Deze eisen komen grotendeels overeen met de eisen die thans gelden voor de toepassing van het regime van de fiscale eenheid. Op enkele punten worden evenwel wijzigingen voorgesteld.

Allereerst betreft dit de bezit-eis. Het uitgangspunt van de huidige regeling is dat de moedermaatschappij alle aandelen bezit van de dochtermaatschappij. Bij de totstandkoming van het huidige artikel 15 van de Wet¹, en ook in punt 2.1. van de toelichting bij de standaardvoorwaarden, is opgemerkt dat aan dit vereiste wordt voldaan indien de moedermaatschappij ten minste 99 percent van de aandelen in de dochtermaatschappij bezit. Hiermee wordt onderkend dat het in de praktijk moeilijk kan zijn ook «de laatste aandelen» in handen te krijgen. Het vereiste van volledig aandelenbezit, dat wil zeggen: alle aandelen, blijft onder de nieuwe regeling gehandhaafd. Met het oog evenwel op de in de praktijk levende wens te voorkomen dat in gevallen van werknemersparticipaties een fiscale eenheid moet worden verbroken, wordt als uitzondering op de hoofdregel voorgesteld een aandelenbezit van ten minste 95 percent gelijk te stellen met een bezit van alle aandelen. Voor dit percentage is aangesloten bij de civielrechtelijke uitkoopregeling van artikel 92a en 201a van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Zoals in paragraaf 2.2. is opgemerkt, houdt deze gelijkstelling in dat ook bij een bezit van 95 percent de belasting van de betrokken belastingplichtigen geheven zal worden op basis van volledige consolidatie.

Een tweede belangrijke wijziging in dit verband ziet op de grensoverschrijdende aspecten van de fiscale eenheid. Op deze wijzigingen (het uitsluiten bij fiscale eenheden van de vestigingsplaatsfictie van artikel 2,

¹ Verslag van het mondeling overleg, punt 67, zitting 1968–1969, 6000, nr. 25.

vierde lid, van de Wet en het wettelijk mogelijk maken van het opnemen van buitenlandse rechtspersonen in een fiscale eenheid) wordt onder paragraaf 5 nader ingegaan.

In de literatuur wordt wel gepleit voor een aanzienlijk verdere verlaging van de bezitseis. Maar in het algemeen wordt daarbij ook onderkend dat zo'n verdere verlaging niet goed past bij het huidige, vergaande fiscale eenheidsregime¹. Zo zou bij voorbeeld het kenmerk van het huidige regime dat onderlinge transacties tussen de maatschappijen die van een fiscale eenheid deel uitmaken, niet onmiddellijk tot belastingheffing leiden niet onverkort gehandhaafd kunnen blijven. Zoals in de literatuur dan ook wordt aangegeven zou bij een lagere bezitseis dan thans wordt voorgesteld veeleer een beperkte(re) vorm van het fiscale eenheidsregime in beeld komen. Daarmee gaan eventuele voorstellen op dit punt het oogmerk van het onderhavige wetsvoorstel, te weten het codificeren van de huidige regeling en het wegnemen van technische knelpunten, te buiten. Daarnaast dient te worden bedacht dat zo'n beperkt fiscale eenheidsregime, met een aanzienlijk lagere bezitseis, tot snellere verrekening van deelnemingsverliezen zou kunnen leiden dan thans het geval is², of dat verliezen van de moedermaatschappij worden verrekend met de winsten van de deelneming, en derhalve tot niet onaanzienlijke budgettaire effecten zou kunnen leiden.

Om deze redenen is er daarom van afgezien in het onderhavige wetsvoorstel voorstellen in deze richting op te nemen. Dit neemt niet weg dat in de toekomst kan worden gezien of het technisch en budgettair haalbaar is naast het huidige, uitgebreide fiscale eenheidsregime een minder vergaand regime mogelijk te maken dat aanhaakt bij een lagere bezitseis.

Onder de huidige regeling kan een fiscale eenheid ten vroegste tot stand komen met ingang van het jaar waarin een verzoek hiertoe is ingediend, mits de moedermaatschappij sinds het begin van dat jaar alle aandelen van de dochtermaatschappij bezit en ook aan de overige vereisten wordt voldaan. Indien echter niet aan het begin maar in de loop van het jaar aan de bezitseis wordt voldaan, kan onder de huidige regeling eerst met ingang van het begin van het volgende jaar een fiscale eenheid worden aangegaan. Dit heeft als bezwaar dat een in de loop van het jaar verworven 100 percentsdeelneming niet onmiddellijk in een fiscale eenheid met de moedermaatschappij kan worden opgenomen. Om hieraan tegemoet te komen, wordt voorgesteld een fiscale eenheid mogelijk te maken met ingang van een door de moeder- en dochtermaatschappij (dit kan een recent verworven dochter betreffen maar ook een dochtermaatschappij die al langer in het bezit is van de moedermaatschappij) in het daartoe strekkende verzoek aan te geven tijdstip (voegingstijdstip), mits uiteraard op dat tijdstip aan de gestelde vereisten wordt voldaan. Met het oog op de praktische uitvoerbaarheid, een verzoek tot vorming van een fiscale eenheid kan logischerwijs pas na de verwerving van de aandelen plaatsvinden, wordt de belastingplichtigen daarbij een termijn gegund van drie maanden. Dit betekent dat het verzoek om vorming van een fiscale eenheid kan worden gedaan binnen drie maanden na het beoogde voegingstijdstip. Met deze meer flexibele regeling komt de noodzaak voor speciale regelingen van onder andere de punten 2.1 tot en met 2.4 van de toelichting bij de standaardvoorwaarden, te vervallen.

Het verzoek tot vorming van een fiscale eenheid wordt gedaan bij de inspecteur die is belast met de aanslagregeling van de moedermaatschappij. De inspecteur zal vervolgens bij voor bezwaar vatbare beschikking beslissen of de vorming van een fiscale eenheid tussen de desbetreffende belastingplichtigen inderdaad mogelijk is of niet. Hiermee

¹ Gewezen kan bij voorbeeld worden op het rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, no. 199, 1995, pagina's 34 en 35.

² Afgezien van de mogelijkheden die de artikelen 13ca en 13d van de Wet op dit punt bieden.

wordt de beschikkingenprocedure¹ die sinds 1 juli 1997 van kracht is bij de toepassing van artikel 15 van de Wet gecontinueerd. Indien de inspecteur het verzoek inwilligt, zullen op de fiscale eenheid de regels van toepassing zijn zoals opgenomen in de Wet en de algemene maatregel van bestuur. Indien sprake mocht zijn van bijzondere situaties die daartoe aanleiding geven, bij voorbeeld omdat in een specifiek geval de latere heffing en invordering van de belasting niet is verzekerd met de in de Wet en de algemene maatregel van bestuur opgenomen regelgeving, zullen in aanvulling op die regelgeving nog aanvullende voorwaarden gesteld kunnen worden. De bevoegdheid tot het stellen van nadere voorwaarden in bijzondere situaties zal in de algemene maatregel van bestuur worden opgenomen.

Deze bevoegdheid met betrekking tot bijzondere, veelal onvoorziene situaties, is te onderscheiden van de situatie dat belastingplichtigen een fiscale eenheid wensen te vormen maar niet aan het vereiste wordt voldaan dat op hen dezelfde bepalingen bij het bepalen van de winst van toepassing zijn. Te denken valt bij voorbeeld aan een fiscale eenheid tussen een maatschappij waarop het Besluit reserves verzekeraars² van toepassing is en een niet-verzekeringsmaatschappij. Voor dergelijke gevallen kan bij algemene maatregel van bestuur worden bepaald dat desondanks een fiscale eenheid gevormd kan worden, indien uiteraard aan de overige vereisten wordt voldaan. In de algemene maatregel zullen dan op die gevallen toegespitste nadere regels worden opgenomen, die er *grosso modo* op neer zullen komen dat voorkomen wordt dat er «uitstralingseffecten» optreden met betrekking tot de afwijkende bepalingen die van toepassing zijn bij het bepalen van de winst. Voor het hiervoor gegeven voorbeeld van een fiscale eenheid tussen een verzekeraar en een niet-verzekeraar zal daarbij het in de Resolutie van 30 november 1993, nr. DB93/2075 (BNB 1994/62) opgenomen beleid als uitgangspunt worden genomen.

Bij de totstandkoming van een fiscale eenheid is het noodzakelijk dat de onderlinge relaties, zoals onderlinge schuldvorderingen, tussen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij bekend zijn. Evenals onder de huidige regeling het geval is³, zal daarom een vermogensopstelling worden verlangd waaruit deze relaties op het voegingstijdstip blijken. Indien de voeging plaatsvindt in de loop van het boekjaar van de dochtermaatschappij zal de dochtermaatschappij tussentijds haar boeken dienen af te sluiten, zodat de (eind-) balans van deze maatschappij op dat moment bekend is. Eventuele fiscale consequenties die hieruit voortvloeien, bij voorbeeld het wegvallen van onderlinge schuld/vorderingverhoudingen, zullen dan verwerkt worden in het lopende boekjaar van de moedermaatschappij. In de algemene maatregel van bestuur zullen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de vermogensopstelling van de fiscale eenheid op het voegingstijdstip. Uitgangspunt zal daarbij zijn te voorkomen dat de moedermaatschappij bij een voeging in de loop van het boekjaar genoodzaakt zal zijn tussentijds de boeken op te maken.

4.2. Voeging met eerder aangegane fiscale eenheid

Een fiscale eenheid komt tot stand door inwilliging van het door een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij gezamenlijk ingediend verzoek. Het is echter mogelijk dat de moeder- of de dochtermaatschappij op het voegingstijdstip reeds tot een fiscale eenheid behoren. Zo kan de moedermaatschappij bij voorbeeld reeds moedermaatschappij zijn van een andere fiscale eenheid. Maar ook de dochtermaatschappij kan zelf als moedermaatschappij deel uitmaken van andere fiscale eenheid. Zonder nadere voorziening zou dan de situatie kunnen ontstaan dat bij een verzoek tot vorming van een fiscale eenheid alleen een fiscale eenheid tot

¹ Ingevolge de Wet van 20 december 1996, Stb. 659, opgenomen in artikel 15, eerste lid, vierde volzin, van de Wet.

² Besluit van 18 juli 1972, Stb. 414, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 25 november 1993, Stb. 656.

³ Gewezen kan worden op standaardvoorwaarde 1.

stand komt ten aanzien van de twee maatschappijen die het verzoek daartoe indienen en niet ook ten aanzien van de maatschappijen waarmee deze reeds op het voegingstijdstip een fiscale eenheid vormen. Dit gevolg zou voorkomen kunnen worden door te bepalen dat de maatschappijen die reeds een fiscale eenheid vormen met de moeder- of dochtermaatschappij zich bij het verzoek van deze twee maatschappijen dienen aan te sluiten. Maar bij omvangrijke fiscale eenheden zou dit kunnen noodzaken tot verzoeken van tientallen maatschappijen, met alle administratieve omhaal van dien. Tegen deze achtergrond wordt daarom voorgesteld dat het verzoek tot vorming van een fiscale eenheid geacht wordt mede te zijn gedaan namens de dochtermaatschappijen die van deze «oude» fiscale eenheid deel uitmaken.

4.3. Beëindiging

Onder het huidige regime eindigt een fiscale eenheid indien niet meer wordt voldaan aan de voor de toepassing van artikel 15, eerste lid van de Wet gestelde eisen (standaardvoorwaarde 10) of op gezamenlijk verzoek van de moeder- en de dochtermaatschappij (goedkeurend beleid¹). De fiscale eenheid wordt in beide gevallen verbroken met ingang van het jaar waarin niet langer aan de eisen wordt voldaan of het desbetreffende verzoek is gedaan.

In het voorstel wordt de wijze van beëindiging van een fiscale eenheid, en het tijdstip daarvan, in de Wet geregeld. Bepaald wordt dat een fiscale eenheid eindigt als a) niet langer aan de gestelde vereisten wordt voldaan, b) de in het buitenland gevestigde belastingplichtige die met betrekking tot zijn vaste inrichting in Nederland deel uitmaakt van een fiscale eenheid zijn zetel naar Nederland verplaatst, c) de belastingplichtige zijn zetel naar het buitenland verplaatst met achterlating van een vaste inrichting in Nederland, en d) op gezamenlijk verzoek van de moeder- en de dochtermaatschappij. In de eerste drie gevallen eindigt de fiscale eenheid op het tijdstip waarop niet meer aan de eisen wordt voldaan onderscheidenlijk op het tijdstip waarop de zetel wordt verplaatst. Bij een ontvoeging in de loop van een boekjaar, dient evenals bij de voeging in de loop van het boekjaar een tussentijdse vermogensopstelling te worden opgesteld. Bij een ontvoeging op verzoek dienen de belastingplichtigen het tijdstip van beëindiging (ontvoegingstijdstip) aan te geven. Dit ontvoegingstijdstip zal echter ten vroegste kunnen zijn het begin van het boekjaar van de moedermaatschappij volgend op het boekjaar waarin het verzoek is gedaan. Hiermee wordt voorkomen dat een belastingplichtige bij een verbreking op verzoek in een gedeelte van het jaar deel uitmaakt van een fiscale eenheid en in het andere deel van het jaar niet.

In alle vier de gevallen is er derhalve geen sprake meer van een verbreking van een fiscale eenheid met terugwerkende kracht. Op deze regel wordt één uitzondering gemaakt, en wel in het geval dat een dochtermaatschappij in één en hetzelfde jaar wordt gevoegd en weer wordt ontvoegd omdat niet meer aan de gestelde eisen wordt voldaan. In dat geval zal de fiscale eenheid ten aanzien van die dochtermaatschappij geacht worden niet tot stand te zijn gekomen. Daarmee wordt voorkomen dat in een boekjaar onnodig veel perioden onderkend moeten worden waarin wel of geen sprake is van een fiscale eenheid ten aanzien van een belastingplichtige.

In de algemene maatregel van bestuur zullen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de verbreking van de fiscale eenheid, en voorts zal worden geregeld hoe de fiscale eenheid ten aanzien van een belastingplichtige kan worden voortgezet bij beëindiging op de voet van de hiervoor genoemde gevallen b en c. In die gevallen zal namelijk toch worden voldaan aan de vereisten voor opnemings in een fiscale eenheid, zij het dat aan een ander vereiste zal worden voldaan dan het vereiste waaraan aanvankelijk werd voldaan.

¹ Onder meer opgenomen in punt 3.2. van de toelichting op de standaardvoorwaarden.

5. Grensoverschrijdende aspecten

5.1. vreemdrechtelijke lichamen

Volgens het huidige artikel 15 van de Wet staat het regime van de fiscale eenheid open voor in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen en besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (hierna: NV's respectievelijk BV's) en, voorzover het moedermaatschappijen betreft, coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen.

Op grond van jurisprudentie is het toepassingsbereik van artikel 15 van de Wet echter ruimer gebleken. In de eerste plaats wordt gedoeld op lichamen die naar Nederlands recht zijn opgericht maar feitelijk in het buitenland zijn gevestigd. In het arrest van de Hoge Raad van 29 juni 1988, BNB 1988/331, is namelijk bepaald dat de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet, ook geldt voor de toepassing van artikel 15 van de Wet, zodat de genoemde lichamen geacht worden in Nederland te zijn gevestigd en, mits ook aan de andere vereisten wordt voldaan, deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid.

Naar mijn oordeel is het echter ongewenst dat een fiscale eenheid kan worden aangegaan met een naar Nederlands recht opgericht lichaam waarvan de werkelijke leiding en de feitelijke werkzaamheden in het buitenland plaatsvinden, omdat dit op gespannen voet staat met de afbakening van de fiscale jurisdictie tussen betrokken landen en verliesimport mogelijk maakt. Voorgesteld wordt daarom de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet niet langer op artikel 15 van de Wet van toepassing te laten zijn. Hierop wordt in paragraaf 5.3 nader ingegaan.

In de tweede plaats bleken lichamen die feitelijk in Nederland zijn gevestigd maar zijn opgericht naar het recht van een andere staat onder het bereik van artikel 15 van de Wet te vallen. In zijn arrest van 16 maart 1994, BNB 1994/191, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat, gelet op de toenmalige non-discriminatiebepaling van artikel 1, eerste lid, van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de omstandigheid dat een lichaam is opgericht naar het recht van een andere staat onvoldoende grond biedt dat lichaam de opnemings in een fiscale eenheid te ontzeggen.

Evenals de Belastingregeling voor het Koninkrijk bevatten het EU-verdrag en vrijwel alle door Nederland gesloten belastingverdragen een bepaling die discriminatie naar nationaliteit verbiedt. Ook in Nederland gevestigde lichamen die zijn opgericht naar het recht van een lidstaat van de EU of van een staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en die naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met een Nederlandse NV of BV, zullen zich dus op een bepaling inzake non-discriminatie kunnen beroepen en aanspraak kunnen maken op het aangaan van een fiscale eenheid. In de praktijk wordt daarom toegestaan dat feitelijk in Nederland gevestigde lichamen die zijn opgericht naar het recht van zo'n verdragsland en naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met de Nederlandse NV of BV, in een fiscale eenheid worden opgenomen. Dit beleid is opgenomen in de publicatie van 10 augustus 1994, nr. DB94/1842M, Infobulletin 94/644, waarin ook de criteria zijn opgenomen waaraan een vreemdrechtelijke lichaam moet voldoen om in aanmerking te komen voor toepassing van artikel 15 van de Wet. Teneinde de rechtszekerheid op dit punt te vergroten stel ik voor de mogelijkheid van het aangaan van een fiscale eenheid met een vreemdrechtelijk lichaam wettelijk te verankeren. Dit betekent dat een lichaam dat naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een NV of de BV, of, ingeval van een moedermaatschappij, een naar Nederlands recht opgerichte coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij, deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Dit betreft alleen lichamen die zijn opgericht naar het recht van een staat in relatie waarmee een non-discriminatiebepaling van toepassing is. Meer concreet zal het dus lichamen betreffen die zijn

opgericht naar het recht van de Nederlandse Antillen, Aruba, een lidstaat van de Europese Unie of een staat waarmee een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is dat een non-discriminatiebepaling ter zake van nationaliteit bevat.

De criteria aan de hand waarvan zal worden beoordeeld of deze vreemdrechtelijke lichamen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn de relevante Nederlandse lichamen zullen worden opgenomen in de algemene maatregel van bestuur. De criteria zullen nauw aansluiten bij de in de resolutie van 10 augustus 1994, nr. DB 94/1842M. Voorts zullen de vreemdrechtelijke lichamen moeten voldoen aan de vereisten die worden gesteld door de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen¹. Dit houdt onder meer in dat voldaan zal moeten worden, behoudens de in de hiervoor genoemde wet opgenomen uitzonderingsgevallen, aan de minimumkapitaaleis van artikel 178, tweede lid, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

5.2. Fiscale eenheid met een vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtige

In de literatuur is discussie ontstaan over de vraag of het mogelijk zou moeten zijn in een fiscale eenheid een lichaam op te nemen dat feitelijk in het buitenland is gevestigd, maar dat in Nederland door middel van een vaste inrichting activiteiten ontplooit. Daarbij wordt gewezen op de mogelijkheid dat het in het buitenland gevestigde lichaam zich zou kunnen beroepen op de non-discriminatiebepaling van het EU-verdrag, de met Nederland gesloten belastingverdragen of de Belastingregeling voor het Koninkrijk.

Tegen de achtergrond van dit non-discriminatieaspect en in het verlengde van de onder paragraaf 5.1. voorgestelde verruiming met betrekking tot vreemdrechtelijke lichamen stel ik voor de mogelijkheid te bieden om in Nederland gelegen vaste inrichtingen als moeder- of als dochtermaatschappij deel te laten uitmaken van een fiscale eenheid. Van belang daarbij is ook dat er door de voorgestelde consolidatiebenadering, anders dan bij de «opgaan in» benadering het geval zou kunnen zijn, geen praktische bezwaren zijn verbonden aan het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gelegen vaste inrichting.

Uiteraard zullen alleen de vermogensbestanddelen en resultaten die kunnen worden toegerekend aan de in Nederland gelegen vaste inrichting in de consolidatie kunnen worden betrokken. Voorts zal de in het buitenland gevestigde moeder- of dochtermaatschappij dienen in te staan voor de belastingschulden van de fiscale eenheid, net zoals dat bij strikt «binnenlandse» fiscale eenheden het geval is. Het buitenlandse lichaam zal daartoe de benodigde zekerheden dienen te stellen.

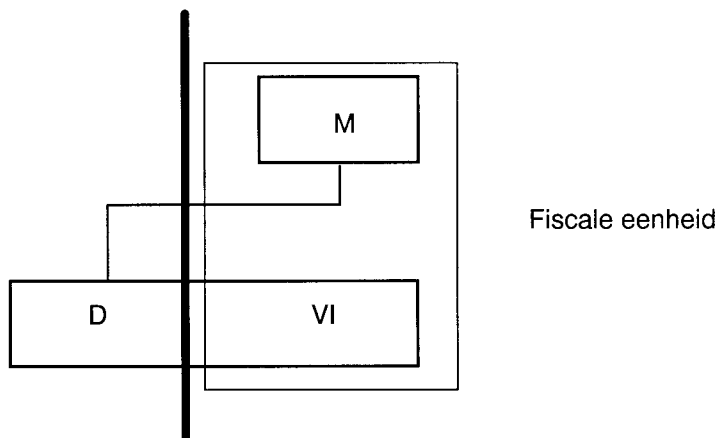
Het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gelegen vaste inrichting zal mogelijk zijn indien het achterliggende lichaam zelf, afgezien van de vestigingsplaats, van de desbetreffende fiscale eenheid deel zou kunnen uitmaken. Dit betekent dat het dient te zijn opgericht naar het recht van een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen, Aruba of een staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten waarin een bepaling is opgenomen die discriminatie naar nationaliteit verbiedt en dat zij naar aard en inrichting vergelijkbaar dient te zijn met een NV of BV. Bovendien zal vereist zijn dat het lichaam niet alleen is opgericht naar het recht van zo'n staat maar ook in een zo'n staat feitelijk is gevestigd. De volgende situaties zijn daarbij denkbaar:

¹ Stb. 1997, 697.

Voorbeeld a:

Ander land

Nederland



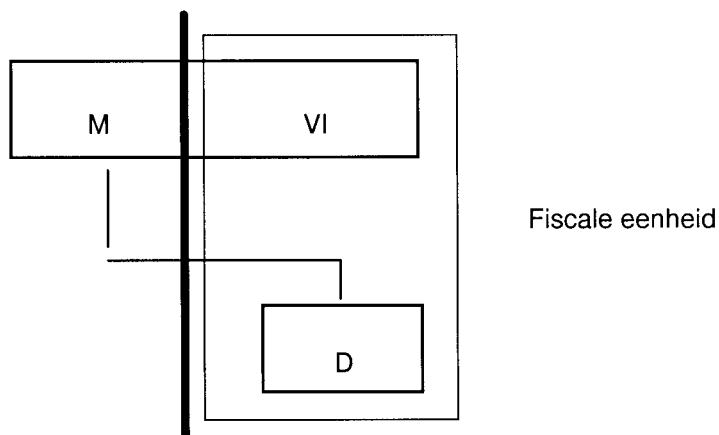
M

In dit voorbeeld wordt de buitenlands belastingplichtige D als dochtermaatschappij van M in een fiscale eenheid opgenomen met M voor, wat D betreft, de in Nederland gelegen vaste inrichting van D.

Voorbeeld b:

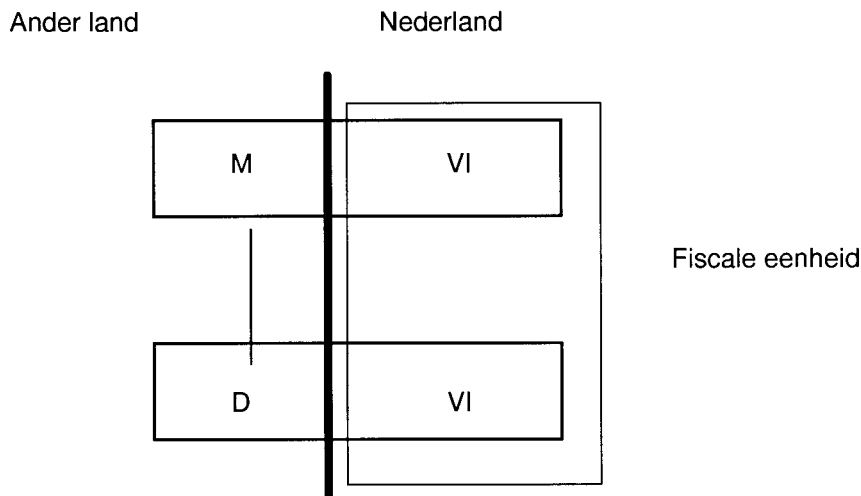
Ander land

Nederland



In dit voorbeeld is de buitenlands belastingplichtige M de moedermaatschappij van een fiscale eenheid tussen M voor wat betreft haar in Nederland gelegen vaste inrichting en dochtermaatschappij D.

Voorbeeld c:



In dit voorbeeld vormen de buitenlands belastingplichtigen M, als moedermaatschappij, en D, als dochtermaatschappij, een fiscale eenheid voor hun in Nederland gelegen vaste inrichtingen.

Een vaste inrichting kan uiteraard alleen in de fiscale eenheid worden opgenomen voorzover het heffingsrecht over de winst die aan de vaste inrichting is toe te rekenen zowel naar Nederlands recht, als op grond van het de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK), dan wel het toepasselijke verdrag ter voorkoming van dubbele belasting aan Nederland toekomt, met ander woorden Nederland moet naar nationaal recht het heffingsrecht hebben over de aan de vaste inrichting toe te rekenen winst en moet dit heffingsrecht ook daadwerkelijk op grond van het BRK of het toepasselijke belastingverdrag kunnen effectueren.

Het toestaan van fiscale eenheden met vaste inrichtingen heeft in beginsel geen consequenties voor de dividendbelasting omdat het fiscale eenheidsregime niet doorwerkt naar de Wet op de dividendbelasting 1965. Een dividenduitkering van een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij aan haar in het buitenland gevestigde moedermaatschappij (zoals het geval kan zijn in voorbeeld b) zal voor de heffing van dividendbelasting dan ook op de eigen merites moeten worden gezien. Ook zal tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en haar in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij, zoals geschetst in voorbeeld a, de deelnemingsvrijstelling van toepassing kunnen zijn, met inachtneming van de consolidatie van de aan de vaste inrichting van de dochtermaatschappij toe te rekenen vermogensbestanddelen en winsten.

5.3. vestigingsplaatsfictie

Ingevolge artikel 2, vierde lid, van de Wet wordt een naar Nederlands recht opgericht lichaam voor de toepassing van deze wet steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd. Deze vestigingsplaatsfictie is ontleend aan de in de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen vestigingsplaatsfictie waarmee de wetgever zich heeft willen wapenen tegen het risico van claimverlies doordat een houdstermaatschappij zich op het standpunt zou kunnen stellen dat plaats van feitelijke leiding van die maatschappij naar het buitenland zou zijn verschoven. De wetgever achtte het wenselijk voor de vennootschapsbelasting eenzelfde standpunt in te nemen. Voorts werd

het opnemen van de fictie nodig geacht in het kader van de invoering van de Rijkswetten zetelverplaatsing (Stb. 1967, 161 en 162).

Behoudens voor de bepalingen die betrekking hebben op de fiscale begeleiding van de juridische fusie en splitsing¹ geldt de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, voor de gehele Wet. De fictie geldt derhalve ook bij de toepassing van het fiscale eenheidsregime. Dit is komen vast te staan in het arrest van de Hoge Raad van 29 juni 1988, BNB 1988/331. In dit arrest ging het om een naar Nederlands recht opgerichte dochtermaatschappij waarvan de leiding feitelijk was gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. De Hoge Raad concludeerde dat op grond van artikel 2, vierde lid, van de Wet de vestigingsplaats voor de toepassing van de Nederlandse wetgeving in Nederland was gelegen, ondanks het feit dat de dochtermaatschappij voor de toepassing van het met het Verenigd Koninkrijk gesloten belastingverdrag inwoner van dat land was. Aldus kon de dochtermaatschappij in een fiscale eenheid worden opgenomen, met als gevolg dat de resultaten van die dochtermaatschappij, hoewel onder het verdrag slechts belastbaar in het andere land, rechtstreeks onderdeel uitmaakten van de Nederlandse heffingsgrondslag. In het arrest van 13 november 1996, BNB 1998/47, werd bevestigd dat het verlies van een feitelijk in een ander land gevestigde, gevoegde dochtermaatschappij rechtstreeks kan worden begrepen in het resultaat van de in Nederland gevestigde moedermaatschappij, ondanks het feit dat het met dat andere land gesloten belastingverdrag het heffingsrecht over dat verlies toewijst aan het vestigingsland van die dochtermaatschappij.

Naar mijn oordeel is een ongewenst gevolg van de toepassing van de vestigingsplaatsfictie op het fiscale eenheidsregime dat hierdoor verliezen van zelfstandige, niet in Nederland gevestigde rechtssubjecten in de Nederlandse heffingsgrondslag worden begrepen, waarover Nederland zonder toepassing van de fiscale eenheid op grond van een belastingverdrag geen heffingsrecht zou hebben. Meer in zijn algemeenheid is sprake van een situatie die op gespannen voet staat met de verdeling van heffingsrechten zoals die in de belastingverdragen overeen is gekomen. Daarom stel ik voor de vestigingsplaatsfictie niet langer van toepassing te laten zijn op fiscale eenheden. Dit betekent dat de vestigingsplaats van naar Nederlands recht opgerichte lichamen voor de toepassing van het fiscale eenheidsregime in beginsel zal worden bepaald op basis van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, dat wil zeggen: op basis van de feiten en omstandigheden van het geval. Het is daarbij overigens niet uitgesloten dat de op basis van de nationale wet bepaalde vestigingsplaats van een lichaam afwijkt van de voor de toepassing van een belastingverdrag geldende vestigingsplaats, zodat sprake is van een dubbele woonplaats. Om dit voor de toepassing van het regime van de fiscale eenheid te voorkomen, is bepaald dat de maatschappijen die een fiscale eenheid wensen aan te gaan, ook voor de verdragstoepassing in Nederland gevestigd dienen te zijn.

6. Verrekening van verliezen

6.1. Verrekening van verliezen tijdens de fiscale eenheidsperiode

Ingevolge standaardvoorwaarde 3a kunnen onder het huidige systeem verliezen van een maatschappij uit jaren waarin deze nog geen deel uitmaakte van een fiscale eenheid, de zogenoemde voorvoegingsverliezen, op basis van winstsplitsing verrekend worden met het resultaat van de fiscale eenheid. Hiervoor wordt de winst van de desbetreffende maatschappij berekend alsof die maatschappij afzonderlijk belastingplichtig was. Voorgesteld wordt dit systeem van winstsplitsing, met enkele kleine bijstellingen, te handhaven.

Met betrekking tot het huidige systeem wordt opgemerkt dat de winstsplitsing tot 1 januari 1995 gedurende maximaal acht jaren plaatsvond.

¹ Krachtens de in de Wet van 17 juni 1998, Stb. 350, opgenomen wijziging geldt artikel 2, vierde lid, niet voor de toepassing van de artikelen 14a, 14b en 29a van de Wet.

Deze termijn vloeide voort uit de tot acht jaren beperkte periode waarin verliezen voorwaarts konden worden verrekend. Na verloop van deze acht jaren «verdampen» de verliezen, met uitzondering van aanloopverliezen. Als gevolg van de Wet van 23 december 1994, Stb. 937, zijn vanaf 1 januari 1995 verliezen, mits bij beschikking vastgesteld, echter in de tijd onbeperkt voorwaarts verrekenbaar. Dit heeft tot gevolg dat ook de winstsplitsing in het kader van de verrekening van voorvoegingsverliezen in beginsel geen beperking meer in de tijd kent. De praktische consequenties hiervan zijn tijdens de parlementaire behandeling die hebben geleid tot bovengenoemde wet, door mijn ambtsvoorganger onderkend. Daarbij is aangegeven dat deze problematiek nader zal worden gezien (Kamerstukken II 1994/95, 23 962, nr. 3). Gebleken is evenwel dat verliezen meestal binnen de «oude» acht-jaarstermijn verrekend kunnen worden en dat de praktijk ook met de winstsplitsing uit de voeten kan. Ik heb daarom op dit punt geen wijziging aangebracht.

Het recht op verrekening van voorvoegingsverliezen wordt wettelijk verankerd. Daarbij wordt bepaald dat voorvoegingsverliezen van een belastingplichtig lichaam dat deel uitmaakt van een fiscale eenheid verrekenbaar zijn met de geconsolideerde belastbare winst voorzover die winst aan dat lichaam is toe te rekenen. Ook zal, evenals onder het huidige regime, het verlies van de fiscale eenheid achterwaarts verrekenbaar zijn met de voorvoegingswinst van een lichaam dat deel uitmaakt van een fiscale eenheid voorzover het verlies aan dat lichaam is toe te rekenen.

Als onderdeel van de wettelijke regeling met betrekking tot de verrekening van voorvoegingsverliezen wordt de methodiek van de winstsplitsing in de wettelijke regeling opgenomen. Daarbij zal, evenals thans, vanuit het geconsolideerde resultaat een toerekening moeten plaatsvinden aan de maatschappijen die van de fiscale eenheid deel uitmaken, waarbij de som van de toegerekende winsten gelijk is aan de geconsolideerde belastbare winst. Bij de winsttoerekening is de enkelvoudige winst het uitgangspunt. Deze wordt bij de winsttoerekening echter slechts in aanmerking genomen voorzover deze ook in de geconsolideerde winst tot uitdrukking komt. Hieruit vloeit vanzelfsprekend voort dat de door de maatschappijen op onderlinge transacties en tegen marktprijzen gerealiseerde resultaten in beginsel buiten beschouwing blijven bij de winsttoerekening. Specifiek wordt voorgeschreven hoe de winsttoerekening moet plaatsvinden indien een vermogensbestanddeel waarin een stille reserve schuilgaat, binnen fiscale eenheid wordt overgedragen. De realisatie van die stille reserve, hetzij geleidelijk in de tijd door middel van afschrijving, hetzij door vervreemding van het vermogensbestanddeel buiten de fiscale eenheid, dient bij de winsttoerekening in aanmerking te worden genomen bij de maatschappij bij wie de stille reserve is gerijpt. Hiermee wordt voorkomen dat de stille reserve die bij de overdragende maatschappij gerijpt is, door de maatschappij die het vermogensbestanddeel overneemt benut zou kunnen worden voor de verrekening van voorvoegingsverliezen.

Voorts zullen, mede met het oog op het arrest van de Hoge Raad van 16 oktober 1985, BNB 1986/44, resultaten op onderlinge rechtsverhoudingen, zoals interest op onderlinge leningen, bij de winsttoerekening in aanmerking worden genomen, mits tegenover de bate bij de ene maatschappij ten belope van hetzelfde bedrag een last staat bij de andere maatschappij. Hiermee wordt rechtgedaan aan het uitgangspunt van de zelfstandige belastingplicht, zonder dat het op basis van volledige consolidatie bepaalde resultaat, waarvan deze baten geen deel uitmaken, wordt beïnvloed.

6.2. Verrekening van verliezen na de fiscale eenheidsperiode

Onder het huidige regime blijven bij verbreking van een fiscale eenheid de

eventueel nog te verrekenen verliezen die gedurende de fiscale eenheid zijn geleden achter bij de moedermaatschappij, ongeacht aan welke maatschappij deze verliezen zouden zijn toe te rekenen¹. Daarentegen gaan voorvoegingsverliezen, voorzover deze nog niet tot verrekening zijn gekomen, in beginsel mee met de maatschappij die deze verliezen heeft geleden. De voorvoegingsverliezen van een te ontvoegen dochtermaatschappij worden echter niet meegegeven ingeval sprake is van «besmette» transacties binnen de fiscale eenheid waarop de 16e standaardvoorwaarde van toepassing is².

Gebleken is dat er in de praktijk behoefte bestaat aan verruiming van deze regelingen. In dit verband kan onder meer worden genoemd het rapport van sub-werkgroep II van de werkgroep Fiscale Infrastructuur van 19 januari 1996³. Met de in het onderhavige voorstel opgenomen wijziging wordt voor een belangrijk deel aan de op dit punt levende wensen tegemoet gekomen. Bij de vormgeving van de regeling is de praktische uitvoerbaarheid niet uit het oog verloren en is bovendien recht gedaan aan de gedachte dat handel in verliezen moet worden tegengegaan. In de eerste plaats wordt voorgesteld voorvoegingsverliezen van een maatschappij die een fiscale eenheid verlaat in alle gevallen aan die maatschappij mee te geven, dus ook wanneer er een «besmette transactie» heeft plaatsgevonden. In het laatste geval zullen de voorvoegingsverliezen echter niet kunnen worden verrekend met latere winsten die ontstaan door realisatie van de stille reserves die zijn begrepen in de vermogensbestanddelen die bij die transactie zijn verkregen. In de meeste gevallen zal overigens bij een ontvoeging reeds dienen te worden afgerekend over die stille reserve als gevolg van de in het voorstel opgenomen, met de 16e standaardvoorwaarde vergelijkbare, regeling. Voorzover daarvan sprake is, zal de beperking met betrekking tot de verrekening van voorvoegingsverliezen achterwege blijven.

In de tweede plaats wordt voorgesteld, mede ook in het licht van de voorgestelde zelfstandigheidsbenadering, niet-verrekenende verliezen van de fiscale eenheid bij ontvoeging van een maatschappij aan die maatschappij mee te geven. Als eis zal daarbij worden gesteld dat de moedermaatschappij en de te ontvoegen dochtermaatschappij hiertoe gezamenlijk een verzoek indienen, waarin aannemelijk wordt gemaakt in hoeverre de verliezen van de fiscale eenheid aan die te ontvoegen maatschappij zijn toe te rekenen.

Indien het initiatief voor het meegeven van verliezen uitsluitend bij de belastingplichtigen zou worden gelegd, zou dit kunnen leiden tot onevenwichtige uitkomsten. Onder omstandigheden zou het voor de belastingplichtigen aantrekkelijk kunnen zijn geen verzoek in te dienen voor het meegeven van verliezen. Dit is het geval als de te ontvoegen dochtermaatschappij minder winstpotentie heeft dan de achterblijvende fiscale eenheid. Daarom wordt ook de inspecteur de mogelijkheid geboden aannemelijk te maken dat de nog onverrekenende verliezen aan die te ontvoegen dochtermaatschappij zijn toe te rekenen en derhalve aan deze maatschappij worden meegegeven. Belastingplichtigen die zelf geen verzoek doen voor het meegeven van verliezen zullen er derhalve rekening mee moeten houden dat de verliezen op initiatief van de inspecteur toch met de te ontvoegen dochtermaatschappij meegaan. In dat geval is het voorstelbaar dat de belastingplichtigen reeds bij de ontvoeging zekerheid wensen over de vraag of de inspecteur gebruik zal maken van de mogelijkheid om verliezen aan de dochtermaatschappij mee te geven. Hiertoe kan een verzoek worden ingediend.

De nog onverrekenende verliezen waarvan niet aannemelijk wordt gemaakt, hetzij door de belastingplichtigen hetzij door de inspecteur, dat deze aan de te ontvoegen dochtermaatschappij zijn toe te rekenen, blijven achter bij de moedermaatschappij dan wel de fiscale eenheid die resteert na de ontvoeging.

Voor het kunnen meegeven van nog onverrekenende verliezen zal achteraf

¹ Bijzondere situaties zoals beschreven in het Besluit van 9 januari 1987, Infobulletin 87/132 daargelaten.

² Standaardvoorwaarde 15.

³ Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 3, bijlage.

een verliestoerekening noodzakelijk zijn. Hoewel ook in die gevallen een toerekening op basis van splitsing van het geconsolideerde (fiscale) resultaat het uitgangspunt zal zijn, zullen de commerciële jaarstukken over de «oude jaren» daarbij een belangrijk hulpmiddel kunnen zijn. Deze betreffen immers (eveneens) het zakelijk handelen van de afzonderlijke fiscale eenheidsmaatschappijen.

Het mee te geven verlies betreft het «verlies van de fiscale eenheid», dat wil zeggen het verlies dat aan de dochtermaatschappij is toe te rekenen voorzover dit niet horizontaal of verticaal gecompenseerd is met positieve resultaten van een andere fiscale eenheidsmaatschappij. In de algemene maatregel van bestuur zullen regels worden gegeven voor de volgorde die in zo'n geval gehanteerd moet worden bij de horizontale en de verticale verliescompensatie.

Voor de goede orde zij nog opgemerkt dat het mee te geven verlies of de verliezen die bij de fiscale eenheid of de moedermaatschappij achterblijven, ingevolge artikel 20, vijfde lid, van de Wet van verrekening uitgesloten kan zijn.

7. Overdracht van vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid

Transacties die tussen de tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen plaatsvinden, hebben als gevolg van de winstberekening op basis van volledige consolidatie geen invloed op het resultaat van de fiscale eenheid. Dat geldt ook voor de overdracht binnen de fiscale eenheid van vermogensbestanddelen waarin stille reserves, waaronder goodwill, schuil gaan. Zonder nadere voorziening zouden laatstgenoemde transacties binnen een fiscale eenheid echter tot ongewenst gebruik kunnen leiden. Zo zou bijvoorbeeld met behulp van de fiscale eenheid de winst behaald bij de vervreemding van vermogensbestanddelen kunnen worden omgevormd tot onbelaste deelnemingsvoordelen, en wel door de te vervreemden vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid te verschuiven naar een dochtermaatschappij, en daarna de aandelen in die dochtermaatschappij te vervreemden.

Teneinde dit ongewenste gebruik te gaan, is onder het huidige regime in de zestiende standaardvoorwaarde een sanctiebepaling opgenomen. Deze houdt in dat indien binnen de fiscale eenheid een transactie heeft plaatsgevonden waarbij een stille reserve is verschoven en aannemelijk is dat die stille reserve aan de moedermaatschappij ten is goede gekomen, bijvoorbeeld door vervreemding van de aandelen in een dochtermaatschappij, alle activa en passiva van die dochtermaatschappij moeten worden te boek worden gesteld op de waarde in het economische verkeer.

Onderkend kan worden dat deze sanctie overkill bevat, vooral omdat de verplichte herwaardering niet beperkt blijft tot de vermogensbestanddelen waarmee is geschoven. Voorgesteld wordt daarom de sanctiebepaling aan te passen in de zin dat alleen het binnen een fiscale eenheid overgedragen vermogensbestanddeel, indien daarin op het moment van verschuiving een stille reserve schuil ging, bij ontvoering van de overdragende of de overnemende maatschappij op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan het ontvoeringstijdstip wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer. De overkill op dit punt wordt derhalve weggenomen. Anderzijds zal het «ten goede komen»-criterium worden geschrapt. Dit kan als volgt worden toegelicht. Indien een vermogensbestanddeel met een stille reserve binnen een fiscale eenheid wordt overgedragen, realiseert de overdragende maatschappij in zijn enkelvoudige winst een boekwinst. Maar als gevolg van de toepassing van het fiscale eenheidsregime blijft deze boekwinst voorlopig buiten beschouwing. Op de geconsolideerde balans blijft het vermogensbestanddeel staan op de boekwaarde zoals die gold voor de overdragende

maatschappij. Indien op een later moment de maatschappij die het vermogensbestanddeel heeft overgedragen of heeft overgenomen de fiscale eenheid verlaat, is er niet langer reden voor het buiten beschouwing laten van de boekwinst. De ontvoegde maatschappij is dan immers een «derde» geworden. Een zuivere benadering zou dan zijn de destijds gerealiseerde boekwinst, verminderd met de afschrijving daarover gedurende de inmiddels verstreken periode, op het ontvoegingstijdstip in de belastingheffing te betrekken. Om doelmatigheidsredenen is evenwel gekozen voor een herwaardering van het desbetreffende vermogensbestanddeel ten behoeve van de geconsolideerde winstberekening naar de waarde in het economische verkeer op het ontvoegingstijdstip. De overnemer mag vanaf dat moment ten behoeve van zijn enkelvoudige winstberekening het vermogensbestanddeel ook stellen op die waarde.

Evenals onder de huidige 16e standaardvoorwaarde vindt de sanctie geen toepassing indien na de overdracht van het vermogensbestanddeel een bepaalde periode is verstreken. In beginsel zou daarvoor aansluiting gezocht kunnen worden bij de afschrijvingsduur van het overgedragen vermogensbestanddeel. Naarmate de afschrijvingsduur van een vermogensbestanddeel langer is, zal het immers langer duren voordat de stille reserve die bij de overdracht aanwezig was, zal zijn «afgeschreven». Nu om doelmatigheidsredenen er voor gekozen is de huidige systematiek van de 16e standaardvoorwaarde te handhaven (herwaardering op het ontvoegingstijdstip) wordt voorgesteld ook de huidige algemene sanctietermijn van 6 jaar te handhaven. Om toch recht te doen aan de bovenomschreven koppeling tussen de realisatie van de stille reserve en de afschrijvingstermijn van het overgedragen vermogensbestanddeel wordt echter wel een verfijning voorgesteld die inhoudt dat naast de (algemene) termijn van 6 jaar, voor vermogensbestanddelen (bedrijfsmiddelen) waarvan de normale afschrijvingstermijn meer dan 10 jaar belooft een sanctietermijn van 10 jaar zal gelden wordt gesteld. Bij de laatste vermogensbestanddelen kan worden gedacht aan bijvoorbeeld onroerende zaken, installaties, zeeschepen en vliegtuigen, waarvan ook ingevolge de bepalingen van titel 9, boek 2 van het Burgerlijk Wetboek de normale afschrijvingsduur langer is dan 10 jaar.

Voor de overdracht van een (zelfstandig onderdeel) van een onderneming bedraagt, op basis van goedkeurend beleid, de huidige sanctietermijn 3 jaar. Deze termijnverkortung blijft ook onder het nieuwe regime gehandhaafd. Wel wordt daarbij uitdrukkelijk als voorwaarde gesteld dat de overdracht uitsluitend plaatsvindt tegen uitreiking van eigen aandelen van de overdrager.

8. Diversen

8.1. Fiscale eenheid en deelnemingsvrijstelling

Zoals in paragraaf 3.2. reeds is opgemerkt, leidt het uitgangspunt van de subjectieve belastingplicht van de maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid er in zijn algemeenheid toe dat er tussen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij in beginsel sprake is van een deelnemingsverhouding in de zin van artikel 13 van de Wet. Het zal echter duidelijk zijn dat de toepassing van beide regelingen, de deelnemingsvrijstelling enerzijds en de fiscale eenheid anderzijds, op elkaar moet worden afgestemd. Zo zal het bij voorbeeld uitgesloten moeten zijn dat een op basis van de fiscale consolidatie in aanmerking te nemen verlies van een gevoegde dochtermaatschappij ook als een afwaarderingsverlies in de zin van artikel 13ca van de Wet in aftrek gebracht zou kunnen worden bij de moedermaatschappij.

In het voorstel zijn daarom bepalingen opgenomen die zien op de toepassing van artikel 13 en volgende van de Wet in samenhang met het

fiscale eenheidsregime. Zo wordt bij voorbeeld geregeld dat voor de toepassing van de bezitspercentages van de artikelen 13, tweede lid, en 13g van de Wet naast de door een fiscale eenheidsmaatschappij in een ander lichaam gehouden aandelen ook de door de andere fiscale eenheidsmaatschappijen in dat lichaam gehouden aandelen in aanmerking worden genomen. Met deze samentelling wordt uitdrukking gegeven aan de concerngedachte die aan het regime van de fiscale eenheid ten grondslag ligt en wordt voorkomen dat ten opzichte van het huidige regime een ongewenste verslechtering zou optreden. Concreet betekent de samentelling dat als bij voorbeeld twee maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoren elk een belang hebben van drie percent in een ander lichaam, deze percentages voor de toepassing van artikel 13, tweede lid, bij elkaar worden geteld en beide maatschappijen, indien ook aan de overige daarvoor gestelde voorwaarden is voldaan, in dat lichaam een deelneming hebben. In dat geval vinden de in artikel 13 en volgende van de Wet opgenomen bepalingen met betrekking de deelnemingsvrijstelling op zo'n deelneming ten volle toepassing, waaronder bij voorbeeld ook de regeling van artikel 13, eerste lid, van de Wet met betrekking tot de niet-aftekbare kosten die verband houden met een deelneming. Indien een fiscale eenheidsmaatschappij de aankoop van een deelneming, waarop mede als gevolg van de samentelling de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, met een geldlening heeft gefinancierd, kan de niet-afteikbaarheid van de rentekosten ter zake van die geldlening dan ook aan de orde komen. Daarbij zij overigens opgemerkt dat als gevolg van de volledige consolidatie de rentekosten ter zake van «binnen» een fiscale eenheid aangegane geldlening geen invloed hebben op het geconsolideerde belastbare bedrag, en daarmee evenmin de eventuele niet-afteikbaarheid van die kosten. Op dit punt is ook de regeling die bekend staat als «ruimterekening» van belang¹. In deze regeling is voor de toepassing van de tegenbewijsregeling van artikel 13, eerste lid, van de Wet een maatstaf neergelegd op basis waarvan aannemelijk kan worden gemaakt dat geldleningen zijn aangegaan voor een ander doel dan de verwerving van een deelneming; dat wil zeggen dat de deelneming is gefinancierd met eigen vermogen. Voorgesteld wordt deze regeling op een fiscale eenheid in zijn totaliteit toe te passen. De regeling zal langs deze lijnen worden aangepast.

Een belangrijke samenloop tussen de deelnemingsvrijstelling en de fiscale eenheid treedt op bij de regeling van artikel 13d van de Wet met betrekking tot liquidatieverliezen. Op de voet van dat artikel kan een liquidatieverlies pas in aanmerking worden genomen op het tijdstip waarop de vereffening van de deelneming is voltooid. Voor het binnen een fiscale eenheid in aanmerking nemen van liquidatieverliezen worden thans in de standaardvoorwaarden regels gesteld. Voorgesteld wordt deze regels te continueren. Dit betekent dat het niet mogelijk zal zijn een liquidatieverlies te nemen op een gevoegde dochter. Ook wordt in de wettelijke regeling de bepaling opgenomen die voorkomt dat een latent liquidatieverlies op een (bestaande) niet tot de fiscale eenheid behorende deelneming binnen de fiscale eenheid zou kunnen worden verzilverd. Het gaat hierbij om de situatie waarin een fiscale eenheid wordt aangegaan met een dochtermaatschappij die zelf onvoldoende winst behaalt om het komende liquidatieverlies te verrekenen uit hoofde van een deelneming waarvan de activiteiten geheel of nagenoeg geheel zijn gestaakt. Bepaald wordt, zoals ook in de standaardvoorwaarden het geval is, dat het liquidatieverlies uit hoofde van een deelneming binnen de fiscale eenheid slechts kan worden verrekend voorzover de winst van de fiscale eenheid aan de dochtermaatschappij is toe te rekenen. Deze toerekening geschiedt op basis van een winstsplitsing zoals ook voor bij voorbeeld de verrekening van voorvoegingsverliezen wordt toegepast. Ten opzichte van de huidige regeling wordt wel een versoepeling op dit punt voorgesteld.

¹ Besluit van 13 februari 1997, nr. DB96/4135M, Infobulletin 1997/165.

Bepaald wordt dat bij het liquidatieverlies ook in mindering mag worden gebracht op de aan de desbetreffende maatschappij toe te rekenen winst van de voorafgaande drie jaren.

De situatie waarbij de moedermaatschappij latente liquidatieverliezen binnen de fiscale eenheid brengt is in de standaardvoorwaarden niet geregeld. Met het oog op het oneigenlijk gebruik dat dit met zich kan brengen, wordt voorgesteld de hiervoor toegelichte regeling met betrekking tot dochtermaatschappijen overeenkomstig op moedermaatschappijen toe te passen.

Voorgesteld wordt voorts lichamen die als voorraad worden gehouden als bedoeld in artikel 13, tweede lid, van de Wet van het fiscale eenheidsregime uit te sluiten. Onder het huidige regime kunnen dergelijke lichamen als dochtermaatschappij in een fiscale eenheid worden opgenomen. Daarbij wordt evenwel de voorwaarde¹ gesteld dat door de moedermaatschappij wordt afgerekend over het verschil tussen het voor die dochtermaatschappij opgeofferde bedrag en de intrinsieke waarde van de aandelen in die dochtermaatschappij vlak voor het voegingstijdstip. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat de uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling ter zake van dergelijke dochtermaatschappijen, de zogenoemde geldzak-BV's, zou worden ontgaan door het opnemen daarvan in een fiscale eenheid. De voorwaarde leidt echter niet in alle gevallen tot een evenwichtig resultaat. Zo strekt bij voorbeeld de uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling zich na opnemings in een fiscale eenheid niet meer uit tot de waardestijging van de dochtermaatschappij die nadien optreedt. Op dit punt treedt er dan ook een verschil op tussen de behandeling dergelijke dochtermaatschappijen al naar gelang zij wel of niet deel uitmaken van een fiscale eenheid. Ik acht een dergelijk verschil ongewenst, temeer daar er ook gezien de strekking van het fiscale eenheidsregime geen directe aanleiding is dit regime op geldzak-BV's toe te passen.

Een en ander laat overigens onverlet het beleid², neergelegd in de publicatie van 22 mei 1991, nr. DGM/RGD/91/35, Infobulletin 1991/321, waarbij om redenen van doelmatigheid ervan wordt uitgegaan dat aandelen in kasgeldvennootschappen die niet binnen twaalf maanden na aankoop worden bestemd voor de verkoop, geacht worden, voorzover nodig, niet te worden gehouden als voorraad in de zin van artikel 13, tweede lid, van de Wet, mits (met ingang van 1 januari 1988) de «discount» bij aankoop en de «upcount» bij verkoop worden gerekend tot de winst van het jaar waarin aankoop onderscheidenlijk de verkoop plaatsvindt. In zo'n geval kan de desbetreffende vennootschap dan ook worden opgenomen in een fiscale eenheid. Om praktische redenen kan daarbij worden goedgekeurd dat de fiscale eenheid reeds vanaf het moment van verwerving van alle aandelen in de desbetreffende vennootschap tot stand komt, onder de ontbindende voorwaarde van de hiervoor bedoelde wachtermijn van twaalf maanden.

8.2. Kwijtscheldingswinsten en faillissement

Indien een schuldenaar verlieslatend is, kan dit voor de schuldeiser aanleiding zijn de vordering geheel of gedeeltelijk prijs te geven (hierna: kwijtschelding). Indien niet voor verwezenlijking vatbare rechten door een schuldeiser worden prijsgegeven, levert dit de schuldenaar een voordeel op. Voorzover dit voordeel de nog te verrekenen verliezen van de schuldenaar te boven gaat, vormt dit vrijgestelde kwijtscheldingswinst (artikel 8, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964).

Gedurende de fiscale eenheidsperiode kunnen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij vorderingen en schulden jegens elkaar zijn aangegaan. Indien de kwijtschelding plaatsvindt tussen maatschappijen

¹ Standaardvoorwaarde 2b.

² In het verlengde van de mededeling van 3 oktober 1990, nr. DB90/3032, Infobulletin 1990/596.

die beide deel uitmaken van een fiscale eenheid heeft dit geen fiscale gevolgen, omdat onderlinge vorderingen en schulden op de geconsolideerde balans worden geëlimineerd. Indien echter alleen de schuldenaar is opgenomen in een fiscale eenheid, kan de regeling voor kwijtscheldingswinst onevenwichtig uitwerken. Als gevolg van het bestaan van de fiscale eenheid kunnen de verliezen van de schuldenaar, die kunnen leiden tot het prijsgeven van vorderingen door crediteuren, reeds zijn verrekend met winsten van andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen. Indien binnen de fiscale eenheid geen te verrekenen verliezen meer openstaan, wordt de kwijtscheldingswinst volledig vrijgesteld, terwijl in de situatie dat de schuldenaar niet van de fiscale eenheid zou hebben deel uitgemaakt, de verliezen die mede aan de kwijtschelding ten grondslag liggen als nog te verrekenen verliezen open zouden staan, en zouden worden weggestreept tegen de vrij te stellen kwijtscheldingswinst. Als gevolg van de toepassing van het fiscale eenheidsregime zou de vrij te stellen kwijtscheldingswinst derhalve hoger uitvallen.

Om dit te voorkomen, wordt voorgesteld de regeling die kwijtscheldingswinst vrijstelt van belastingheffing, niet toe te passen op maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid, behoudens voorzover de desbetreffende maatschappij (schuldenaar) aannemelijk kan maken dat de kwijtscheldingswinst zou zijn vrijgesteld indien hij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid.

De dochtermaatschappij kan echter ook zulke grote verliezen hebben geleden, dat er faillissement dient te worden aangevraagd. In het geval dat een dochtermaatschappij binnen een fiscale eenheid failliet gaat, blijft de dochtermaatschappij deel uitmaken van de fiscale eenheid totdat de dochtermaatschappij is ontbonden en vereffend. De fiscale eenheid wordt dus niet verbroken door een faillissement van een maatschappij die deel uitmaakt van de fiscale eenheid. In het algemeen zullen de schulden van de failliete dochtermaatschappij aan derden niet of slechts gedeeltelijk worden betaald, omdat de dochtermaatschappij bij faillissement niet over voldoende vermogen zal beschikken.

In de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch 5 november 1986, BNB 1987/327, is uitgemaakt dat de onbetaalde schulden als winst moeten worden aangemerkt. Deze winst, die het gevolg is van het wegvallen van de schulden van de dochtermaatschappij, leidt tot belastingheffing bij de moedermaatschappij. Ten einde dit gevolg te voorkomen, kan de fiscale eenheid worden verbroken. In het verleden is een verzoek om verbreking van een fiscale eenheid met een failliete dochtermaatschappij afgewezen, omdat de oorzaak van de verbreking ongeoorloofd werd geacht. In het arrest van 6 november 1991, BNB 1992/97, heeft de Hoge Raad echter beslist dat verkoop van aandelen in het zicht van faillissement geen ongeoorloofde of onzedelijke oorzaak is, ondanks het feit dat belanghebbende zich ervan bewust was dat de fiscus er niet in zou slagen de belastingschulden, in casu de desinvesteringsbetalingen, te innen. Ik acht het ongewenst dat door verbreking van de fiscale eenheid de belastingplichtige zich van een belastingclaim kan ontdoen. Daarom zal in de algemene maatregel van bestuur worden bepaald dat een dochtermaatschappij die op het ontvoegingstijdstip in liquidatie is getreden of binnenkort waarschijnlijk in liquidatie zal treden, een tot haar vermogen behorende schuld op het tijdstip van ontvoeging te boek dient te stellen op de waarde die in het economische verkeer aan de tegenover die schuld staande vordering kan worden toegekend. Een daarmee gepaard gaande boekwinst wordt gerekend tot de winst van de fiscale eenheid.

8.3. Buitenlandse resultaten

Als uitvloeisel van de voorgestelde zelfstandige belastingplicht van de maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid wordt

voorgesteld ook enkele wijzigingen aan te brengen op het punt van de berekening bij een fiscale eenheid van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten. Dit is zowel het geval met betrekking tot de toepassing van de zogenoemde vrijstellingsmethode als voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting.

In de eerste plaats zal worden bepaald dat de berekening van de vrij te stellen buitenlandse winst per maatschappij afzonderlijk zal plaatsvinden. Concreet betekent dit dat als bij voorbeeld maatschappij A een (buitenlandse) winst behaalt uit een vaste inrichting uit land X en maatschappij B een (buitenlands) verlies uit een vaste inrichting uit dat zelfde land X, het verlies van B, anders dan onder het huidige regime het geval is, bij de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van de buitenlandse winst van A niet wordt gesaldeerd met de buitenlandse winst van A. Indien de winst van de fiscale eenheid in dat geval voldoende is, zal de aanspraak ter zake van de buitenlandse winst van A derhalve volledig geëffectueerd kunnen worden. Ter zake van het verlies uit de buitenlandse onderneming van maatschappij B zal bij B in dat geval een inhaalverplichting ontstaan.

Voor de berekening van de uiteindelijke vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van de buitenlandse resultaten van de fiscale eenheidsmaatschappijen zal wel de belasting die verschuldigd is over de gehele (wereld-) winst van de fiscale eenheid maatgevend zijn en niet enkel de afzonderlijke winsten van die maatschappijen. Dit betekent aan de ene kant dat de te verlenen verminderingen ter zake van de buitenlandse resultaten van de fiscale eenheidsmaatschappijen in totaliteit niet meer kunnen bedragen dan – kort gezegd – de over het geconsolideerde belastbare bedrag verschuldigde belasting. Hiermee wordt rechtgedaan aan het feit dat de belastingheffing op basis van volledige consolidatie er toe kan leiden dat de winst van de fiscale eenheid, waarnaar de fiscale eenheidsmaatschappijen in de heffing worden betrokken, minder bedraagt dan de winst van een afzonderlijke maatschappij. Aan de andere kant zal een maatschappij die in een jaar zelf onvoldoende «ruimte» heeft, dat wil zeggen onvoldoende (wereld-) winst heeft behaald, om een vrijstelling te effectueren, maar de fiscale eenheid in zijn totaliteit daarvoor wel voldoende ruimte heeft, die fiscale eenheidsruimte door de desbetreffende maatschappij gebruikt worden.

Deze berekeningswijze is voor de belastingplichtigen gunstiger dan de huidige systematiek omdat het effectueren van een vrijstelling door een fiscale eenheidsmaatschappij in beginsel niet wordt beperkt door de negatieve buitenlandse resultaten van de andere fiscale eenheidsmaatschappijen. Teneinde te voorkomen dat onder dit systeem binnen een fiscale eenheid een vaste inrichting van de ene maatschappij aan een andere maatschappij wordt overgedragen met het oogmerk de inhaalverplichting van de eerstgenoemde maatschappij illusoir te maken, zal in de algemene maatregel van bestuur worden bepaald dat bij een overdracht van een vaste inrichting binnen een fiscale eenheid de nog openstaande inhaalverplichting ter zake van die vaste inrichting op de overnemer overgaat.

Onderkend is ook dat met een bewuste concernstructurering gepoogd zou kunnen worden zo min mogelijk in aanraking te komen met de verplichting om winsten en verliezen uit hetzelfde land te salderen. Gedoeld wordt bij voorbeeld op de mogelijkheid vaste inrichtingen in landen waarin een concern reeds met een vaste inrichting actief is, telkens in aparte maatschappijen onder te brengen. Dit kan vooral bij risicovolle activiteiten aantrekkelijk zijn, omdat op die manier eventuele verliezen uit de nieuwe vaste inrichting niet in mindering worden gebracht, bij de berekening van de vrij te stellen winst, op de positieve winst uit het desbetreffende land. Deze structurering vertoont, wat opzet en uitvoering betreft, grote gelijkenis met hetgeen tijdens de parlementaire behandeling

van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 25 april 1990, Stb. 173 (herziening deelnemingsvrijstelling) is aangeduid als «fiscale veelheid»¹. In het verlengde van het standpunt dat met betrekking tot die fiscale veelheid is ingenomen, ben ik van oordeel dat ook in het onderhavige geval sprake zou zijn van oneigenlijk gebruik van de voorgestelde regeling indien door een bewuste concernstructurering een – min of meer – gekunstelde scheiding zou worden aangebracht tussen de «plussen en de minnen» van ondernemingsactiviteiten. Gezien het feit dat dit fenomeen zich wat betreft de deelnemingsvrijstelling niet in betekende mate voordoet, acht ik het echter niet opportuun thans met een nadere regeling op dit punt te komen. Temeer aangezien zo'n regeling vanuit wetstechnisch en uitvoeringstechnisch oogpunt gecompliceerd zou zijn, en een grote inbreuk zou betekenen op de hiervoor bedoelde afzonderlijke methode. Mocht in de toekomst evenwel het hiervoor geschetste oneigenlijke gebruik zich in betekende mate gaan voordoen, dan zal ik alsnog met voorstellen terzake komen.

Een tweede wijziging ziet op de behandeling van nog te verrekenen bronbelasting als een maatschappij van een fiscale eenheid deel gaat uitmaken of deze verlaat. Met betrekking tot de verrekening van buitenlandse bronbelasting worden thans bij het aangaan van een fiscale eenheid geen voorwaarden gesteld. Dit houdt onder de huidige regeling, zoals ook valt af te leiden uit het arrest van de Hoge Raad van 27 april 1988, BNB 1988/220, onder meer in dat nog onverrekenende bronbelasting van voor het aangaan van de fiscale eenheid verrekend kan worden met de over het fiscale eenheidsresultaat verschuldigde belasting. Met het oog op een uniforme fiscale behandeling bij fiscale eenheden van buitenlandse resultaten zal voortaan echter voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting uit de periode voorafgaand aan de fiscale eenheid aangesloten worden bij de regeling voor de vaste inrichtingsresultaten. Dit betekent dat bronbelasting uit de periode voorafgaand aan de totstandkoming van de fiscale eenheid alleen verrekend zal kunnen worden met de belasting over het resultaat van de fiscale eenheid voorzover dat is toe te rekenen aan de maatschappij waarbij de bronbelasting is ingehouden. Voor bronbelasting uit de fiscale eenheidsperiode geldt dat het gehele fiscale eenheidsresultaat maatgevend is. Voorts zal bij verbreking van de fiscale eenheid, in afwijking van de huidige praktijk, de aanspraak op verrekening van nog onverrekenende buitenlandse bronbelasting meegaan met de dochtermaatschappij bij wie de bronbelasting is ingehouden. In voorkomende gevallen, bij voorbeeld bij of na een reorganisatie, zal de inspecteur kunnen toestaan dat de aanspraken op nog onverrekenende buitenlandse bronbelasting meegaan met de dochtermaatschappij die het object waaraan de bronbelasting is gerelateerd, op haar balans heeft staan.

Er worden geen wijzigingen voorgesteld met betrekking tot de wijze waarop een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend ter zake van buitenlandse resultaten die voor het voegingstijdstip zijn behaald. Dit betekent dat zulke aanspraken van een maatschappij na het aangaan van de fiscale eenheid op basis van de stallings- en inhaalregeling in aanmerking worden genomen voorzover de winst van de fiscale eenheid aan die maatschappij is toe te rekenen. De winstsplitsing die hiervoor na het aangaan van een fiscale eenheid noodzakelijk is, sluit nauw aan bij de regeling die voor de verrekening van voorvoegingsverliezen wordt toegepast.

Voorts zal worden gecontinueerd dat bij verbreking van een fiscale eenheid de nog onverrekenende aanspraken op een vermindering ter zake van buitenlandse resultaten meegaan met de maatschappij waarbij deze resultaten zijn opgekomen.

De op het regime van de fiscale eenheid toegespitste regelingen met betrekking tot het verlenen van verminderingen ter zake van buitenlandse

¹ In de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel (Kamerstukken II 1986–87, nr. 3), bij voorbeeld, is aangegeven dat de term «fiscale veelheid» ziet op de mogelijkheid dat overeenstemmende activiteiten worden gesplitst over een aantal dochters. Hiermee zou kunnen worden bereikt dat de winst van succesvolle dochters naar een buitenlands tarief wordt belast, en op grond van de deelnemingsvrijstelling in Nederland zouden zijn vrijgesteld, terwijl de verliezen van de niet-succesvolle dochters via de regeling voor liquidatieverliezen tegen het Nederlandse tarief ten laste van de winst van de moeder gebracht zouden kunnen worden.

resultaten zullen in de algemene maatregel van bestuur worden opgenomen.

9. Overgangsrecht

Een van de hoofdlijnen van het onderhavige wetsvoorstel is een uniformering van de eisen die gesteld worden voor het kunnen vormen van een fiscale eenheid en van de nadere voorwaarden voor de toepassing van het fiscale eenheidsregime. Dit uitgangspunt brengt met zich dat de nieuwe regelgeving ook van toepassing zal moeten zijn op fiscale eenheden die op het tijdstip van inwerkingtreding daarvan reeds bestaan. Het naast elkaar toepassen van twee fiscale eenheidsregimes, met afwijkende bepalingen en uitgangspunten, zou immers noch tot de gewenste uniformering leiden noch praktisch goed uitvoerbaar zijn.

Voorgesteld wordt daarom bestaande fiscale eenheden van rechtswege onder het nieuwe regime te brengen. Artikel IV strekt hiertoe. Geregeld wordt dat deze «doorstart» alleen van toepassing is indien de belastingplichtigen die de fiscale eenheid vormen, voldoen aan de eisen van het nieuwe fiscale eenheidsregime. Indien dat niet het geval is, wordt de fiscale eenheid van rechtswege ontbonden. Hierop ziet artikel V.

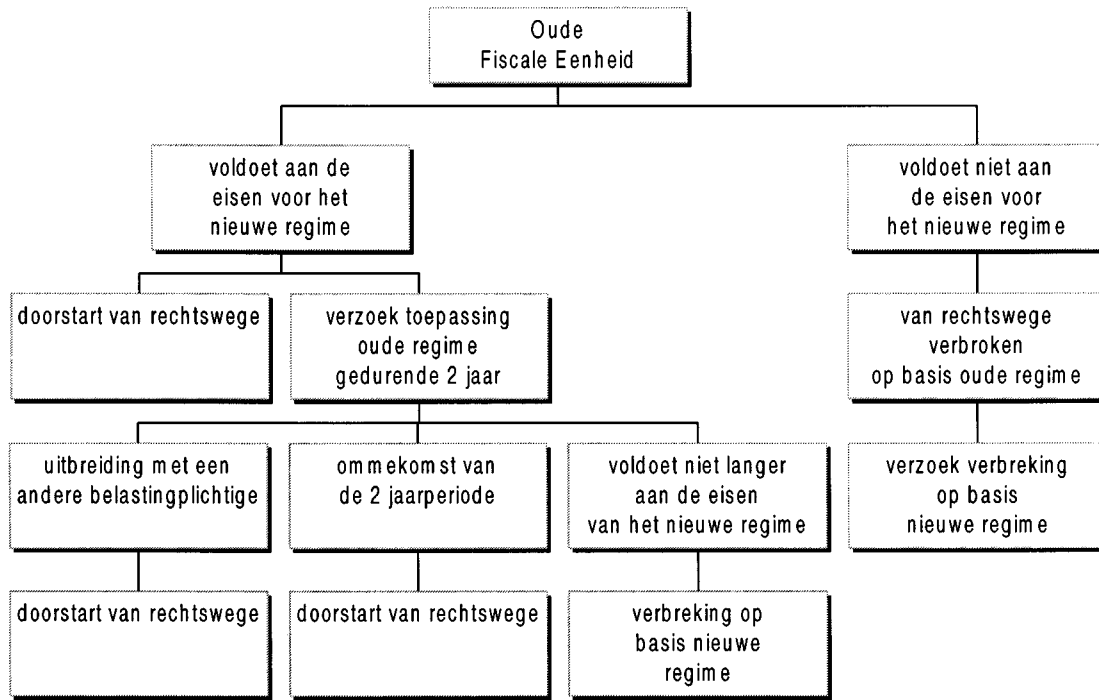
Teneinde belastingplichtigen evenwel de mogelijkheid te bieden zich aan de spelregels van de nieuwe regeling aan te passen, wordt een overgangsregeling getroffen. Deze houdt in dat belastingplichtigen die reeds een fiscale eenheid vormen, kunnen verzoeken nog tot en met het tweede boekjaar dat eindigt na de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel het huidige fiscale eenheidsregime op hen van toepassing te laten zijn. De overgangsregeling kan alleen worden toegepast indien wordt voldaan (en uiteraard voldaan blijft worden) aan de eisen voor het vormen van een fiscale eenheid op de voet van artikel 15 van de Wet zoals dat luidt vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Dit betekent dat de overgangsregeling niet geldt voor belastingplichtigen die als gevolg van de wijziging van artikel 2, vierde lid, van de Wet niet (meer) in Nederland zijn gevestigd. Indien een feitelijk in het buitenland gevestigd lichaam door de werking van de in artikel 2, vierde lid, van de Wet opgenomen vestigingsplaatsfictie, deel uitmaakt van een fiscale eenheid wordt de fiscale eenheid met betrekking tot dat lichaam verbroken met ingang van het boekjaar dat aanvangt op of na de datum van inwerkingtreding van deze wet.

Gedurende de genoemde overgangsperiode zullen de voorwaarden zoals deze van toepassing waren bij het tot stand komen van de desbetreffende fiscale eenheid van toepassing blijven. Na ommekomst van deze periode zal ook op die fiscale eenheid van rechtswege het nieuwe fiscale eenheidsregime ten volle van kracht zijn, indien uiteraard aan de wettelijke vereisten wordt voldaan.

Indien belastingplichtigen van de overgangsmaatregel gebruik wensen te maken, zal, afhankelijk van de situatie, de moedermaatschappij, de centrale maatschappij onderscheidenlijk de naamloze vennootschap die aandelen bezit in een andere vennootschap, als bedoeld in artikel 15, eerste lid, 15a, eerste lid, onderscheidenlijk 30, tweede lid, van de Wet zoals deze onmiddellijk voorafgaande aan het tijdstip van inwerkingtreding van het onderhavige voorstel van wet luidde, hiertoe een verzoek moeten doen. De inspecteur beslist op dit verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

De overgangsregeling vervalt indien de fiscale eenheid tijdens de looptijd daarvan wordt uitgebreid met andere belastingplichtigen. Hiermee wordt voorkomen dat het oude fiscale eenheidsregime van toepassing zou worden op belastingplichtigen die zelf niet nog onder het oude regime vallen, het oude en nieuwe regime naast elkaar toegepast zou moeten worden of nog na de inwerkingtreding van het nieuwe regime nog op

basis van de huidige regeling (standaard) voorwaarden gesteld zouden moeten worden voor fiscale eenheden die nadien tot stand komen. Het is voorstelbaar dat het voor belastingplichtigen die niet voldoen aan de vereisten voor een «doorstart» en ten aanzien waarvan de fiscale eenheid derhalve van rechtswege wordt verbroken, het een verschil kan uitmaken of op de verbreking nog het oude regime wordt toegepast dan wel het nieuwe regime. In beginsel zal op de verbreking het oude regime van toepassing zijn, maar wordt tevens de mogelijkheid geboden te opteren voor een verbreking op de voet van het fiscale eenheidsregime. De voorgestelde overgangsregeling kan als volgt worden weergegeven:



10. Budgettaire en uitvoeringsaspecten

Het wetsvoorstel bevat in de eerste plaats een aantal bepalingen die kunnen worden beschouwd als een codificatie van beleid en ontwikkelingen in de jurisprudentie. Voorts bevat het wetsvoorstel een aantal technische maatregelen, waarvan een deel als een verruiming en een deel als een beperking van de regeling kan worden beschouwd. De budgettaire consequenties van deze maatregelen kunnen naar verwachting per saldo op nihil worden gesteld.

De extra personele kosten bedragen jaarlijks drie miljoen gulden gedurende de eerste drie jaar na invoering van de wet. De werkzaamheden bestaan uit het afgeven van beschikkingen in verband met de verzoeken om toepassing van de overgangsperiode en uit het in de loop van die drie jaar beoordelen van alle fiscale eenheden. De kosten die samenhangen met de ontwikkeling van een computerprogramma ter ondersteuning van de Belastingdienst bedragen een half miljoen gulden.

11. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I, onderdeel A (Artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Zoals in paragraaf 5.3. van het algemene deel van deze toelichting is toegelicht, wordt de in artikel 2, vierde lid, van de Wet opgenomen vestigingsplaatsfictie uitgesloten voor de toepassing van het fiscale eenheidsregime. De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 2, vierde lid, eerste volzin, van de Wet strekt hiertoe. De uitsluiting zal gelden voor zowel het fiscale eenheidsregime van artikel 15 als het fiscale eenheidsregime voor coöperaties van artikel 15a.

Met de toevoeging van een tweede volzin aan artikel 2, vierde lid, wordt gevolg gegeven aan de in het rapport van sub-werkgroep I van de werkgroep Fiscale Infrastructuur¹ opgenomen aanbeveling met betrekking tot zogenoemde project-BV's. Deze aanbeveling ziet op het volgende. Bij het ontplooiën van bedrijfsactiviteiten in het buitenland hebben Nederlandse vennootschappen veelal een voorkeur voor het inschakelen van een naar het recht van het desbetreffende land opgerichte rechtspersoon. Indien dat niet mogelijk blijkt te zijn, wordt gebruik gemaakt van een vaste inrichting. Hieraan zijn echter nadelen van administratieve aard aan verbonden, zoals de noodzaak om in Nederland een tweetal boekhoudingen naar verschillende maatstaven te voeren, terwijl valuta-problematiek kan ontstaan. Als oplossing voor deze problematiek heeft de sub-werkgroep aanbevolen een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat feitelijk geheel in het buitenland is gevestigd en aldaar zijn activiteiten met behulp van een vaste inrichting verricht gelijk te stellen met een (100%) buitenlandse deelneming. Een dergelijke deelneming wordt door de sub-werkgroep gekarakteriseerd als «project-bv».

In de memorie van toelichting² bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 13 december 1996 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de infrastructuur (Stb. 1996, 651), heb ik aangegeven deze aanbeveling te zullen bezien in het kader van de heroverweging van de vestigingsplaatsfictie als onderdeel van de wijziging van het fiscale eenheidsregime.

In dit verband wordt voorgesteld de project-BV mogelijk te maken door, op verzoek van de belastingplichtige en onder nader te stellen voorwaarden, de vestigingsplaatsfictie op project-BV's buiten toepassing te laten. Wat betreft de daarbij te stellen voorwaarden zal in grote lijnen worden aangesloten bij de door de sub-werkgroep geformuleerde vereisten, namelijk dat sprake moet zijn van een vennootschap die feitelijk in het buitenland is gevestigd en ook de activiteiten van dat lichaam ten volle aldaar worden verricht. De voorwaarden zullen in een ministeriële regeling worden opgenomen.

Na inwilliging van het verzoek om toepassing van de uitsluiting van de vestigingsplaatsfictie zal de belastingplicht van de project-BV voor de vennootschapsbelasting komen te vervallen, en daarmee ook de eerdergenoemde (administratieve) problematiek.

Artikel I, onderdeel B (Artikel 7, vierde en vijfde lid, van de wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in onderdeel B.1. opgenomen wijziging van artikel 7, vierde lid, houdt verband met de mogelijkheid dat belastingplichtigen in de loop van het jaar deel gaan uitmaken van een fiscale eenheid. In zo'n jaar ontstaan er twee verschillende perioden, namelijk de periode dat wel en de periode dat niet van de fiscale eenheid deel wordt uitgemaakt. Aangezien de heffing van de vennootschapsbelasting plaatsvindt op basis van het boekjaar van een belastingplichtige zou onduidelijk kunnen zijn of beide perioden van dat boekjaar deel uitmaken. Geregeld is daarom dat beide

¹ Rapport van 21 februari 1995, Financiën-reeks nr. 95-3.

² Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 3, blz. 3.

perioden afzonderlijke boekjaren zijn. Dit is van praktisch belang voor bij voorbeeld de achterwaartse verrekening van verliezen. Indien de belastingplichtige in de loop van het boekjaar van een fiscale eenheid gaat deel uitmaken en in dat jaar verliezen lijdt kunnen deze verliezen in beginsel worden verrekend met de winsten van die belastingplichtige uit de vorige drie boekjaren. Daarvoor is nodig dat deze verliezen bij beschikking zijn vastgesteld. De onderhavige wijziging houdt in dat in zo'n situatie het verlies dat in de periode van het boekjaar waarin de belastingplichtige nog geen, of niet meer, van een fiscale eenheid deel uitmaakt, wordt aangemerkt als het verlies van een «jaar» en als zodanig wordt vastgesteld en verrekenbaar is.

De wijzigingen in onderdeel B.2. en B.3. van artikel 7, vijfde lid, zijn van redactionele aard en strekken ertoe mogelijk te maken dat bij een fiscale eenheid de berekening van het geconsolideerde belastbare bedrag kan plaatsvinden in een andere geldeenheid dan de gulden. In het verlengde van deze wijziging zal de Regeling functionele valuta¹ op dit punt worden aangepast.

Artikel I, onderdeel C (Artikel 10a, vierde, vijfde en zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van het vierde en vijfde lid van dit artikel zijn redactioneel van aard.

Voorts wordt aan artikel 10a van de Wet een zesde lid toegevoegd. De strekking hiervan is een lichaam dat is verbonden, in de zin van dit artikel, met een fiscale eenheidsmaatschappij aan te merken als lichaam dat tevens verbonden is met de andere maatschappijen die van de fiscale eenheid deel uitmaken. De verlaging van de bezitseeis in combinatie met de zelfstandigheidsbenadering brengt namelijk met zich dat er op dit punt ongewenste verschillen zouden kunnen optreden ten opzichte van het huidige regime. Door de «opgaan in» benadering is onder het huidige regime niet van belang met welke fiscale eenheidsmaatschappij er feitelijke verbondenheid bestaat. Relevant is immers alleen dat er verbondenheid bestaat met de belastingplichtige moedermaatschappij. Zonder het voorgestelde zesde lid zou bij de zelfstandigheidsbenadering wel een rol kunnen spelen met welke fiscale eenheidsmaatschappij feitelijke verbondenheid bestaat. Zo zou een lichaam waarin een fiscale eenheidsdochter een belang houdt van 35 percent niet verbonden zijn met de moedermaatschappij van de fiscale eenheid indien deze maatschappij zelf geen belang houdt in dat lichaam en er sprake is van een 95 percentsbezit in de fiscale eenheidsdochter. Het zesde lid voorkomt dit.

Artikel I, onderdeel D (Artikel 13, eerste, vijfde en zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen van het eerste en zesde lid zijn redactioneel van aard en houden verband met de nieuwe spellingregels.

Het ingevoegde zesde lid regelt dat voor de toepassing van het bezitsvereiste van artikel 13, tweede lid, naast de door een fiscale eenheidsmaatschappij zelf gehouden aandelen in een dochtermaatschappij tevens de door de andere fiscale eenheidsmaatschappijen in die dochtermaatschappij gehouden aandelen in aanmerking worden genomen. Op deze «samentelling» is reeds in paragraaf 8.1. van deze toelichting nader ingegaan.

Artikel I, onderdeel E (Artikel 13c, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het ingevoegde derde lid komt overeen met de huidige standaardvoorwaarde 2c. Daarbij is het afrekeningsmoment ter zake van de

¹ Besluit van 21 augustus 1997, nr. WDB97/348M, Stcrt. 160.

«13c-deelneming» aangepast aan de omstandigheid dat een dochtermaatschappij in de loop van het boekjaar gevoegd kan worden. Voorts is geregeld dat er geen samenloop ontstaat met het in het voorgestelde artikel 15ab, eerste lid, onderdeel b, opgenomen waarderingsvoorschrift. In de toelichting op dit laatste artikel wordt hierop nader ingegaan.

Artikel I, onderdeel F (Artikel 13ca, vierde en zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van het vierde lid is van redactionele aard en houdt verband met de wijziging van artikel 15, eerste lid, van de Wet. Het toegevoegde zevende lid strekt ertoe de in artikel 13ca opgenomen regeling met betrekking tot afwaarderingsverliezen uit te sluiten ten aanzien van dochtermaatschappijen zolang deze deel uitmaken van een fiscale eenheid. Voor het in aanmerking nemen van dergelijke afwaarderingsverliezen bestaat tijdens het bestaan van een fiscale eenheid immers geen aanleiding. De deelnemingsverhouding wordt bij de berekening van het geconsolideerde belastbare bedrag van de fiscale eenheidsmaatschappijen geëlimineerd en de verliezen van de dochtermaatschappij komen rechtstreeks in het geconsolideerde belastbare bedrag tot uitdrukking.

Artikel I, onderdeel G (Artikel 13d, elfde en twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Aan artikel 13d worden twee leden toegevoegd. Het elfde lid strekt ertoe te voorkomen dat tijdens het bestaan van een fiscale eenheid bij de zelfstandige (enkelvoudige) winstberekening van een moedermaatschappij liquidatieverliezen tot uitdrukking komen uit hoofde van deelnemingen die als dochtermaatschappij van de fiscale eenheid deel uitmaken. Deze wijziging heeft dezelfde achtergrond als de in artikel I, onderdeel F, opgenomen wijziging van artikel 13ca van de Wet. Het twaalfde lid komt overeen met de huidige standaardvoorwaarde 11b en ziet op de berekening, in het kader van de liquidatieverliesregeling, van het voor een dochtermaatschappij opgeofferde bedrag indien die maatschappij de fiscale eenheid verlaat. In de algemene maatregel van bestuur zal nader worden geregeld op welke wijze bij die berekening rekening gehouden wordt met de op het voegingsmoment in het voor de dochtermaatschappij opgeofferde bedrag begrepen stille reserves en goodwill. De berekeningswijze van standaardvoorwaarde 11b, tweede, derde en vierde volzin, zal daarbij het uitgangspunt zijn.

Artikel I, onderdeel H (Artikel 13g, zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging komt overeen met de in onderdeel D.2. opgenomen wijziging van artikel 13, tweede lid, van de Wet. De in dit onderdeel opgenomen wijziging strekt ertoe ook voor de toepassing van het bezitsvereiste van 25 percent met betrekking tot ter belegging aangehouden deelnemingen die in een andere Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen is gevestigd, uit gaan van het bezit van de fiscale eenheidsmaatschappijen gezamenlijk.

Artikel I, onderdeel I, J en K (Artikelen 13h, 14a en 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in deze onderdelen opgenomen wijzigingen zijn van redactionele aard. De wijziging van artikel 13h houdt verband met de invoeging in artikel 13c van een nieuw derde lid. De wijzigingen van de artikelen 14a en 14b, die zien op de fiscale begeleiding van de juridische splitsing en de juridische

fusie, vloeien voort uit het verplaatsen van de thans in artikel 15, vierde en vijfde lid, opgenomen aftrekbeperking van «overnameholdingrente» naar artikel 15ae.

Artikel I, onderdeel L (Artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 15 betreft het aangaan van een fiscale eenheid. In dit artikel wordt bepaald welke belastingplichtigen een fiscale eenheid kunnen aangaan en aan welke vereisten deze belastingplichtigen moeten voldoen. Voorts wordt in artikel 15 het karakter van het fiscale eenheidsregime, de belastingheffing van zelfstandig belastingplichtige lichamen op basis van volledige consolidatie, tot uitdrukking gebracht en bevat het de delegatiebevoegdheid om in een algemene maatregel van bestuur nadere regels te stellen.

In het eerste lid is als hoofdregel opgenomen dat, op verzoek van de belastingplichtigen, een fiscale eenheid kan worden aangegaan indien een moedermaatschappij de juridische en economische eigendom van alle aandelen (100 percent) in het nominaal gestorte kapitaal van de dochtermaatschappij heeft (hierna: de bezitseis). Hiermee wordt de invulling die de bezitseis onder het huidige regime heeft gekregen in de wettelijke regeling verankerd. In dit verband kan bij voorbeeld worden gewezen op punt 2.1. van de toelichting op de standaardvoorwaarden en de publicatie van 18 juli 1989, nr. DB88/4852, Infobulletin 89/505, waarin is aangegeven dat onder het begrip «bezit» verstaan moet worden: de juridische en economische eigendom.

Zoals in de toelichting op de standaardvoorwaarden ook is aangegeven, sluit de bezitseis niet uit dat aandelen van de dochtermaatschappij in pand worden gegeven. Brengt dit echter met zich dat de stemrechten op die aandelen formeel of materieel niet langer aan de moedermaatschappij toekomen, dan wordt niet langer aan de bezitseis voldaan. Op dit punt merk ik op dat het in de praktijk voorkomt, bij voorbeeld bij het verlenen van bankkredieten, dat de stemrechten onder ontbindende voorwaarde op de pandhouder overgaan (het stemrecht gaat over op de bank, maar de vennootschaps mag het stemrecht uitoefenen als zich een bepaald onderwerp van stemming voordoet), of onder opschortende voorwaarde (het stemrecht blijft vooralsnog bij de vennootschap, maar gaat over op de bank als zich een bepaald onderwerp van stemming voordoet). Ik ben van oordeel dat in het eerste geval reeds op het moment van de verpanding niet (meer) aan de bezitseis wordt voldaan en de fiscale eenheid ten aanzien van de desbetreffende maatschappij eindigt. In het tweede geval wordt naar mijn oordeel niet (meer) aan de bezitseis voldaan op het moment dat de opschortende voorwaarde optreedt. Ook indien de aandelen in de dochtermaatschappij zijn gecertificeerd, zal in het algemeen niet aan de bezitseis zijn voldaan. Evenmin wordt aan de bezitseis voldaan indien een moedermaatschappij de economische eigendom van alle aandelen in de dochtermaatschappij verliest. Gedacht kan bij voorbeeld worden aan de situatie van een projectontwikkelingsmaatschappij die in opdracht van een derde een project ontwikkelt. Indien van tevoren reeds bekend is dat de aandelen in die projectontwikkelingsmaatschappij zullen worden verkocht, wordt het project als het ware voor rekening en risico van deze derde ontwikkeld en berust de economische eigendom ook bij die derde.

In het eerste lid komt het karakter van de fiscale eenheid tot uitdrukking. Bepaald wordt dat de belasting van de maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid geheven wordt naar het geconsolideerde belastbare bedrag. In zoverre wordt afgeweken van artikel 7 van de Wet, of artikel 17 van de Wet indien een buitenlandse belastingplichtige van de fiscale eenheid deel uitmaakt. In het tiende lid wordt het begrip «het

geconsolideerde belastbare bedrag gedefinieerd» en voorts aangegeven hoe dit bedrag is opgebouwd overeenkomstig de systematiek van artikel 7.

De derde volzin van het eerste lid ziet op fiscale eenheden met meer dan een dochtermaatschappij. Als gevolg van de zelfstandigheidsbenadering zou telkens wanneer de moedermaatschappij een fiscale eenheid aangaat met een dochtermaatschappij een fiscale eenheid totstandkomen tussen deze twee maatschappijen en niet ook met de andere maatschappijen waarmee de moedermaatschappij reeds een fiscale eenheid vormt. De derde volzin strekt ertoe te bewerkstelligen dat er sprake blijft van één fiscale eenheid, waartoe dochtermaatschappijen kunnen toe- en uittreden.

Het tweede lid, onderdeel a, heeft betrekking op het middellijk aandelenbezit van een moedermaatschappij in een kleindochtermaatschappij. Als uitvloeisel van de zelfstandige belastingplicht van de lichamen die een fiscale eenheid vormen, is het, anders dan onder de huidige regeling¹, niet vanzelfsprekend dat indien een moedermaatschappij een fiscale eenheid wenst te vormen met een dochtermaatschappij die zelf alle aandelen bezit in een (klein-)dochtermaatschappij een fiscale eenheid tot stand komt tussen de moeder-, de dochter- en de kleindochtermaatschappij. De moedermaatschappij bezit in dat geval namelijk niet zelf de aandelen van de kleindochtermaatschappij. Teneinde dit toch mogelijk te maken, wordt in onderdeel a een middellijk aandelenbezit aangemerkt als een bezit van een moedermaatschappij in een dochtermaatschappij. Er zal uiteraard nog wel voldaan moeten worden aan het vereiste van de economische en juridische eigendom, en voorts zal het middellijke aandelenbezit in de kleindochtermaatschappij moeten worden gehouden door tussenkomst van een dochtermaatschappij die zelf ook deel uitmaakt van de fiscale eenheid. De aandelen die worden gehouden door tussenkomst van een dochtermaatschappij die zelf geen deel uitmaakt van fiscale eenheid tellen in dit verband derhalve niet mee.

Op grond van onderdeel b is het mogelijk ook bij de juridische en economische eigendom van ten minste 95 percent van de aandelen in een dochtermaatschappij een fiscale eenheid aan te gaan. Dit wordt bereikt door een dergelijk aandelenbezit gelijk te stellen met de in het eerste lid bedoelde eigendom van alle aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een dochtermaatschappij. Uit de gelijkstelling met een aandelenbezit van 100 percent vloeit voort dat ook bij een bezit van ten minste 95 percent de belasting van de in de fiscale eenheid opgenomen maatschappijen wordt geheven op basis van volledige consolidatie, dat wil zeggen als ware er feitelijk sprake van een 100 percents aandelenbezit. Er wordt geen rekening gehouden met een eventueel «aandeel van derden». Ter voorkoming van misverstanden wordt opgemerkt dat de, ook in paragraaf 4.1. toegelichte enigszins soepele invulling onder het huidige regime van het begrip «alle» aandelen onderdeel uitmaakt van de verlaging van de bezitseis tot ten minste 95 percent van de aandelen. Anders gezegd, het «te verwaarlozen percentage» (1 of minder) van de aandelen dat in handen is van derden en de «onvindbare» of «zoekgeraakte» aandelen, behoort onderscheidenlijk behoren tot de ruimte die beschikbaar is door de verlaging tot 95 percent. De onderdelen a en b te zamen genomen maken ook een fiscale eenheid mogelijk tussen een moeder-, dochter- en kleindochtermaatschappij indien de moedermaatschappij middellijk ten minste 95 percent van de aandelen bezit.

¹ Zoals in punt 2.1. van de toelichting bij de standaardvoorwaarden is opgemerkt wordt onder de huidige regeling het «bezit» van een met de moedermaatschappij verenigde dochtermaatschappij aangemerkt als «bezit» van de moedermaatschappij.

In het derde lid zijn de vereisten opgenomen waaraan voldaan moet worden naast de bezitseis van het eerste lid. Deze vereisten komen overeen met de aan de toepassing van het huidige fiscale eenheidsregime gestelde vereisten. Zo moeten de boekjaren van de belastingplichtigen die een fiscale eenheid wensen te vormen zowel feitelijk als statutair

samenvallen (onderdeel a), en voor het bepalen van de winst bij deze belastingplichtigen dezelfde bepalingen van toepassing zijn (onderdeel b). In onderdeel c is het vereiste opgenomen dat de moeder- en dochtermaatschappij in Nederland moeten zijn gevestigd. Als gevolg van de uitsluiting van de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet, zal daarbij de feitelijke vestigingsplaats beslissend zijn, te beoordelen aan de hand van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Ingeval op de belastingplichtige de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, zal ook volgens die regeling of verdrag de vestigingsplaats in Nederland gelegen moeten zijn. Hiermee wordt voorkomen dat maatschappijen in de fiscale eenheid worden opgenomen die een zogenoemde dubbele vestigingsplaats hebben.

In onderdeel d worden eisen gesteld aan de rechtsvorm van de moedermaatschappij. De moedermaatschappij zal een naamloze vennootschap, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, een coöperatie of een onderlinge waarborgmaatschappij moeten zijn. Zoals in paragraaf 5.1. van de memorie van toelichting reeds is opgemerkt kunnen ook lichamen die zijn opgericht naar het recht van een andere staat en een rechtsvorm hebben die naar aard en inrichting vergelijkbaar is met de hiervoor genoemde rechtsvormen, een fiscale eenheid aangaan. Het moet dan lichamen betreffen die zijn opgericht naar het recht van een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen, Aruba of een staat in de relatie waarmee een met Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is.

In onderdeel e worden eisen gesteld aan de rechtsvorm van de dochtermaatschappij: een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, dan wel een daarmee naar aard en inrichting vergelijkbaar lichaam dat is opgericht naar het recht van een land zoals bedoeld in onderdeel d.

Ingevolge onderdeel f kan een dochtermaatschappij geen deel kan uitmaken van de fiscale eenheid indien de aandelen in die dochtermaatschappij door de moedermaatschappij als voorraad worden gehouden. Hierop is onder paragraaf 8.1. van deze toelichting reeds ingegaan.

Op grond van het vierde lid, eerste volzin, kan bij algemene maatregel van bestuur worden bepaald in welke gevallen toch een fiscale eenheid gevormd kan worden terwijl niet voldaan wordt aan het in het derde lid, onderdeel b, opgenomen vereiste. Hierop is in paragraaf 4.1. van deze toelichting reeds ingegaan. Naar de strekking, dat wil zeggen het kunnen vormen van een fiscale eenheid ingeval van afwijkende bepalingen ter zake van de winstbepaling, komt deze bepaling overeen met het huidige artikel 15, tweede lid, van de Wet, zij het dat in dat lid sprake is van een Ministeriële bevoegdheid. Gegeven echter de doelstelling van het onderhavige wetsvoorstel het fiscale eenheidsregime zoveel mogelijk in de wet (de wezenlijke elementen) of in een algemene maatregel van bestuur (meer gedetailleerde regelgeving) op te nemen, acht ik het meer beter dit onderwerp nader te regelen in een algemene maatregel van bestuur.

In het vierde lid, tweede volzin, is geregeld dat ook een in Nederland gelegen vaste inrichting van een in het buitenland gevestigde belastingplichtige in een fiscale eenheid kan worden opgenomen. Deze mogelijkheid is in paragraaf 5.2. reeds nader toegelicht. Zoals in artikel 15, tiende lid, onderdeel c, is bepaald, kunnen slechts de aan de vaste inrichting toe te rekenen vermogensbestanddelen en resultaten in de consolidatie worden betrokken.

In het vijfde lid is geregeld vanaf welk tijdstip een fiscale eenheid tot stand komt. Hierin zijn belastingplichtigen in beginsel vrij, zoals reeds in paragraaf 4.1. van deze toelichting is aangegeven. De fiscale eenheid komt

tot stand op een door de belastingplichtigen, in het verzoek om toepassing van het fiscale eenheidsregime, aan te geven tijdstip, maar niet eerder dan drie maanden voor het tijdstip waarop dat verzoek is gedaan. Bij de oprichting of een overname van een nieuwe dochtermaatschappij behoeft derhalve niet terstond een verzoek voor vorming van een fiscale eenheid ingediend te worden, maar wordt een bedenktijd van drie maanden gegund. Uiteraard zal op het beoogde voegingstijdstip aan alle wettelijke vereisten voor het aangaan van een fiscale eenheid moeten zijn voldaan.

Het zesde lid betreft de beëindiging van een fiscale eenheid. Dit kan op vier manieren plaatsvinden.

1. Indien niet meer wordt voldaan aan de bij of krachtens artikel 15 van de Wet gestelde vereisten (onderdeel a). De verbreking vindt dan plaats op het moment dat niet meer aan de vereisten wordt voldaan. Dat kan dus ook in de loop van een jaar zijn.
2. Indien een in het buitenland gevestigde maatschappij die van een fiscale eenheid deel uitmaakt met betrekking tot haar in Nederland gedreven (binnenlandse) onderneming haar zetel naar Nederland verplaatst (onderdeel b). Hoewel na deze zetelverplaatsing voldaan gaat worden aan het vereiste met betrekking tot de vestigingsplaats (artikel 15, derde lid, onderdeel c) en de maatschappij op die grond deel kan uitmaken van een fiscale eenheid, zou zonder verbreking het fiscale gevolg van de zetelverplaatsing, namelijk dat in beginsel het gehele vermogen van die maatschappij op basis van volledige consolidatie in de heffing betrokken zou gaan worden, in plaats van alleen het vermogen dat aan de vaste inrichting is toe te rekenen, onvoldoende in aanmerking genomen kunnen worden. Te denken valt bij voorbeeld aan schuldverhoudingen tussen deze maatschappij (die niet tot het vermogen van haar binnenlandse onderneming behoren) en haar in Nederland gevestigde dochtermaatschappijen waarmee zij een fiscale eenheid vormt.
3. Indien een in Nederland gevestigde maatschappij die tot de fiscale eenheid behoort, haar zetel verplaatst naar het buitenland met achterlating van een vaste inrichting in Nederland (onderdeel c). Hoewel de fiscale eenheid dan nog wel zou kunnen voldoen aan de vereiste van het vierde lid, dient in beginsel een nieuw verzoek ingediend te worden dat op zijn eigen merites wordt getoetst.
4. Op gezamenlijk verzoek van de moeder- en dochtermaatschappij (onderdeel d). Een verbreking op verzoek kan uitsluitend plaatsvinden met ingang van het eerste boekjaar volgend op het boekjaar waarin het verzoek om beëindiging is gedaan.

In de algemene maatregel van bestuur zal met betrekking tot de beëindigingen op de voet van de onderdelen b en c een «doorlopende» fiscale eenheid mogelijk gemaakt worden tussen de in Nederland gevestigde onderscheidenlijk achterblijvende concernonderdelen; hierop ziet artikel 15, elfde lid, onderdeel c, van de Wet.

Onder het huidige regime wordt de fiscale eenheid verbroken met ingang van het jaar waarin niet langer aan de vereisten wordt voldaan of het verzoek om verbreking van de fiscale eenheid is gedaan. De verbreking vindt dan dus met terugwerkende kracht plaats tot het begin van het boekjaar. Met de thans voorgestelde regeling wordt deze terugwerkende kracht weggenomen, behoudens indien zich een situatie voordoet als beschreven in het zevende lid.

Het zevende lid ziet op een voeging van een dochtermaatschappij gevolgd door een ontvoeging en wederom voeging, bij voorbeeld met een andere moedermaatschappij, in hetzelfde boekjaar. In die situatie zal de eerste fiscale eenheid ten aanzien van die dochtermaatschappij geacht worden niet tot stand te zijn gekomen. De eerste voeging wordt in dat geval dus

genegeerd. Zoals in paragraaf 4.3. van deze toelichting is opgemerkt, wordt hiermee voorkomen dat in een boekjaar onnodig veel perioden onderkend moeten worden waarin wel of geen sprake is van een fiscale eenheid ten aanzien van een belastingplichtige. Dit lid ziet overigens niet op een beëindiging van de fiscale eenheid op verzoek van de belastingplichtigen aangezien, zoals hiervoor reeds is toegelicht, een zodanige beëindiging slechts kan plaatsvinden met ingang van het boekjaar volgend op het jaar waarin het verzoek om beëindiging is gedaan.

In het achtste lid wordt bepaald dat een verzoek voor de toepassing of beëindiging van het fiscale eenheidsregime moet worden gedaan bij de inspecteur die is belast met de aanslagregeling van de moedermaatschappij. Op dit verzoek beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking.

In het negende lid is, zoals in paragraaf 4.3 reeds is beschreven, opgenomen dat het gezamenlijk verzoek van de moeder- en een dochtermaatschappij mede betrekking heeft op de maatschappijen die reeds eerder een fiscale eenheid met de moeder- of de dochtermaatschappij zijn aangegaan.

In het tiende lid zijn definities opgenomen die zien op de belastingheffing op basis van volledige consolidatie van belastingplichtigen die een fiscale eenheid vormen. Zoals bij de toelichting op het eerste lid reeds is aangegeven, wordt de belasting van de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid geheven over het geconsolideerde belastbare bedrag. Dit bedrag bestaat uit de geconsolideerde belastbare winst verminderd met de verrekenbare verliezen (onderdeel a). De geconsolideerde belastbare winst is gelijk aan de geconsolideerde winst verminderd met de aftrekbare giften (onderdeel b). Met de in de onderdelen a en b gehanteerde begrippen wordt zoveel mogelijk aangesloten bij het begrippenkader en de systematiek van artikel 7 van de Wet. Onderdeel c betreft de definitie van het begrip «geconsolideerde winst». Hieronder wordt verstaan de op basis van volledige consolidatie van de vermogensbestanddelen en winsten van de belastingplichtigen bepaalde winst. Daarbij wordt bepaald dat indien een buitenlandse belastingplichtige deel uitmaakt van een fiscale eenheid, de consolidatie ten aanzien van die belastingplichtige alleen betrekking heeft op de vermogensbestanddelen en winst die zijn toe te rekenen aan de binnenlandse onderneming (vaste inrichting) van die belastingplichtige. Hiermee wordt tot uitdrukking gebracht dat een buitenlandse belastingplichtige uitsluitend deel uitmaakt van de fiscale eenheid voor zijn binnenlandse onderneming. Indien de buitenlandse belastingplichtige daarnaast nog ander binnenlands inkomen, als bedoeld in artikel 17 van de Wet, zou genieten, worden deze niet in de consolidatie betrokken.

Het elfde lid bevat de delegatiebepaling op basis waarvan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels kunnen worden gesteld ten behoeve van de toepassing van het fiscale eenheidsregime op basis waarvan de heffing en de invordering van de belasting kan worden verzekerd. In de tweede volzin van dit lid zijn enkele onderwerpen die in de algemene maatregel van bestuur zullen worden geregeld met name genoemd.

Ten eerste betreft dit regels ter beoordeling van de vergelijkbaarheid naar aard en inrichting van een naar buitenlands recht opgericht lichaam met de Nederlandse rechtspersonen die een fiscale eenheid kunnen vormen (onderdeel a).

Ten tweede is, in onderdeel b, aangegeven dat nadere regels kunnen worden gegeven met het oog op het feit dat een fiscale eenheid tot stand kan komen bij een aandelenbezit van ten minste 95 percent. Hierbij kan

gedacht worden aan een bepaling met de strekking dat het ontbrekende aandelenbezit niet meer recht mag geven tot het vermogen of de winst van, dan wel de zeggenschap in, de dochtermaatschappij dan met dat ontbrekende aandelenbezit overeenkomt¹.

Onderdeel c betreft de voortzetting van een fiscale eenheid die op de voet van het zesde lid, onderdeel b of c, eindigt. Het gaat daarbij om, zoals ook hiervoor met betrekking tot het zesde lid is opgemerkt om een «doorlopende» fiscale eenheid ingeval de zetel van een fiscale eenheidsmaatschappij naar Nederland wordt verplaatst of juist naar het buitenland doch met achterlating van een vaste inrichting in Nederland.

Voorts zullen in de algemene maatregel van bestuur nadere uitwerkingen worden opgenomen van een aantal bepalingen uit de Wet (onderdeel d). In onderdeel e, ten slotte, wordt bepaald dat nadere regels zullen worden gegeven voor de berekening van de verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van belastingplichtigen die van een fiscale eenheid deel uitmaken of deel hebben uitgemaakt. Daarbij is in de delegatiebepaling tot uitdrukking gebracht dat de berekening per fiscale eenheidsmaatschappij afzonderlijk zal plaatsvinden. Voor de hoogte van de in een jaar daadwerkelijk te verlenen vermindering zal evenwel de winst van de fiscale eenheid maatgevend zijn. Dit vloeit voort uit het feit dat het in dit kader gaat om een vermindering van de verschuldigde belasting, die van fiscale eenheden wordt geheven, zoals in het eerste lid van het onderhavige artikel is bepaald, over het geconsolideerde belastbare bedrag.

Op de behandeling van buitenlandse resultaten is in paragraaf 8.3. van deze toelichting reeds nader ingegaan.

In het twaalfde dit lid is de parlementaire betrokkenheid bij een op de voet van het vierde lid, eerste volzin, en het elfde lid vastgestelde algemene maatregel van bestuur opgenomen.

Artikel I, onderdeel M (Artikelen 15aa tot en 15aj van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 15aa

In dit artikel worden enkele begrippen gedefinieerd voor de toepassing van de artikelen 15ab tot en met 15ai. De begrippen «maatschappij», «voegingstijdstip» en «ontvoegingstijdstip», zoals opgenomen in de onderdelen a, b en c komen min of meer overeen met de begrippen «lichaam», «verenigingstijdstip» onderscheidenlijk «splitsingstijdstip» zoals gehanteerd bij de huidige standaardvoorwaarden, maar doen meer recht aan het gewijzigde regime en komen ook beter overeen met het ingeburgerde spraakgebruik. Met betrekking tot de in onderdeel d en e opgenomen begrippen kan verwezen worden naar paragraaf 3.2. van het algemene deel van deze toelichting.

Artikel 15ab

De in het eerste lid opgenomen bepaling strekt ertoe te voorkomen dat claimverlies zou kunnen optreden indien deelnemingen ten aanzien waarvan de deelnemingsvrijstelling geheel of gedeeltelijk geen toepassing vindt zouden worden opgenomen in een fiscale eenheid. Te denken valt bij voorbeeld aan een deelneming waarop de zogenoemde «compartimentering» van de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

Het tweede en derde lid ziet op het in aanmerking nemen van «boven de markt hangende» liquidatieverliezen ter zake van een deelneming die tot het vermogen van een dochtermaatschappij behoort op het tijdstip waarop die maatschappij van de fiscale eenheid deel gaat uitmaken. De in

¹ Overeenkomstig het in punt 2.1. van de toelichting bij de standaardvoorwaarden opgenomen standpunt.

het tweede lid getroffen regeling op dit punt komt overeen met het huidige regime (standaardvoorwaarde 3g) en houdt in dat zo'n liquidatieverlies, op basis van winstsplitsing, enkel kan worden verrekend met de winst van de fiscale eenheid voorzover dat is toe te rekenen aan de desbetreffende dochtermaatschappij, in het jaar waarin het liquidatieverlies tot uitdrukking komt en – indien de aan de dochter toe te rekenen verlies onvoldoende is, in de daaropvolgende jaren (carry forward). Onder het huidige regime kan zo'n liquidatieverlies echter niet in aftrek worden gebracht op de winst van die maatschappij uit eerdere jaren. Zoals in paragraaf 8.1. reeds is opgemerkt, wordt voorgesteld op dit punt een versoepeling aan te brengen, en wel door ook met winsten uit het verleden rekening te houden bij de aftrek van het liquidatieverlies. Hierop ziet het derde lid. Geregeld wordt dat het liquidatieverlies alsnog in mindering kan worden gebracht op de positieve winsten van de desbetreffende maatschappij van de drie voorafgaande jaren. De aanslagen van die jaren zullen daartoe ambtshalve verminderd moeten worden. Indien de desbetreffende maatschappij in die periode nog geen deel uitmaakte van de fiscale eenheid betekent dit dat de aanslag van die maatschappij ambtshalve wordt verminderd. Indien de desbetreffende maatschappij in die periode wel reeds deel uitmaakte van de fiscale eenheid betekent dit dat, voorzover de winst van de fiscale eenheid aan die maatschappij is toe te rekenen, het belastbare bedrag van de fiscale eenheid wordt verminderd. Een aanslag zal niet verder verminderd worden dan tot nihil.

Het vijfde lid komt overeen met de huidige standaardvoorwaarde 2.a.

Artikel 15ac

Zoals in paragraaf 3.2. van deze toelichting is opgemerkt, is een gevolg van de zelfstandige belastingplicht van de maatschappijen die van een fiscale eenheid deel uitmaken dat de in de Wet opgenomen bepalingen in beginsel onverkort op deze maatschappijen afzonderlijk van toepassing blijven. Zoals daarbij echter is aangegeven, zal bij sommige bepalingen echter betekenis worden toegekend aan de omstandigheid dat deze maatschappijen een fiscale eenheid vormen. Dit tegen de achtergrond dat het gezien de doel en strekking van die bepalingen het mee voor de hand ligt deze op basis van consolidatie toe te passen.

Het gaat hierbij om regelingen als de gemengde kostenafrek, de winst uit zeescheepsvaart, de investerings- en energieinvesterings, de desinvesteringbijtelling, en de reserveringen ten laste van de jaarwinst. Op deze regelingen ziet het eerste lid. Voorts betreft het de aftrekbaarheid van commissarisbeloningen en de giftenafrek (tweede lid).

Het tweede lid, onderdeel a, ziet op de aftrekbaarheid van commissarisbeloningen. Op grond van artikel 11 van de Wet is de aftrek van commissarisbeloningen onder omstandigheden gelimiteerd. Indien deze aftrekbeperking per maatschappij van de fiscale eenheid zou worden toegepast, zou de aftrekbeperking kunnen worden ontlopen door de betaling van de beloning uit te splitsen over verschillende dochtermaatschappijen. Overeenkomstig standaardvoorwaarde 6 wordt daarom bepaald dat voor de toepassing van artikel 11 van de Wet commissarisbeloningen die feitelijk door een dochtermaatschappij worden betaald aan anderen dan de moedermaatschappij, geacht worden te zijn betaald door de moedermaatschappij.

Onderdeel b betreft de giftenafrek. Bepaald wordt dat de begrenzing van de giftenafrek van artikel 16 van de Wet moet worden gerelateerd aan de geconsolideerde winst. Stel bij voorbeeld dat een fiscale eenheid wordt gevormd tussen de maatschappijen A en B en dat deze in een jaar een winst van f 50 000 onderscheidenlijk een verlies van f 40 000 hebben behaald. De geconsolideerde winst, zoals omschreven in artikel 15, tiende

lid, onderdeel c, van de Wet en waarop de giftenaftrek ingevolge onderdeel b van dat lid plaatsvindt, bedraagt derhalve f 10 000. Indien A in dat jaar een gift heeft gedaan van f 2 500 dan zou zonder de relatering van de begrenzing van artikel 16 van de Wet aan de geconsolideerde winst, door A de gift volledig in aftrek gebracht kunnen worden, terwijl de fiscale eenheid A-B daarvoor onvoldoende winst heeft behaald. Onderdeel B begrenst daarom de aftrek tot maximaal 6 percent van de geconsolideerde winst, derhalve tot maximaal 6 percent van f 10 000, is f 600.

In het derde lid is een bepaling opgenomen met betrekking tot kwijtscheldingswinsten. Ingevolge artikel 8, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn kwijtscheldingswinsten vrijgesteld voorzover deze de som van de verliezen die overigens door de schuldenaar zijn geleden, overtreffen. Zoals toegelicht in paragraaf 8.2 kan onverkorte toepassing van deze regeling binnen een fiscale eenheid onevenwichtig uitwerken. De verliezen van de schuldenaar zijn binnen de fiscale eenheid mogelijk verrekend zijn met positieve winsten van andere maatschappijen, zodat de kwijtscheldingswinst volledig zou zijn vrijgesteld terwijl in de situatie dat schuldenaar geen deel zou uitmaken van de fiscale eenheid deze verliezen tegen de kwijtscheldingswinst zouden moeten worden weggestreept. Door het aangaan van een fiscale eenheid zou zodoende de vrij te stellen kwijtscheldingswinst kunnen worden vergroot. Teneinde dit te voorkomen is in het derde lid opgenomen dat de vrijstelling van kwijtscheldingswinst niet van toepassing is voor maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid, behoudens voorzover de schuldenaar aannemelijk kan maken dat de kwijtscheldingswinst ook zou zijn vrijgesteld indien hij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid.

In het vierde lid is bepaald dat indien een coöperatie als moedermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid, artikel 9, eerste lid, onderdeel h, geen toepassing vindt. Deze regeling is thans opgenomen in artikel 15, eerste lid, vierde volzin, van de Wet.

Artikel 15ad

Dit artikel heeft betrekking op de toepassing bij fiscale eenheden van de vervangingsreserve in de zin van artikel 14 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Als uitvloeisel van de zelfstandige belastingplicht van de fiscale eenheidsmaatschappijen zou zonder nadere voorziening de mogelijkheid tot vorming en aanwending van een vervangingsreserve beperkt blijven tot de afzonderlijke maatschappijen. Dit zou een niet beoogde verzwaring betekenen ten opzichte van het huidige regime, waarbij als gevolg van de «opgaan in» benadering de toepassing van artikel 14 plaatsvindt op het niveau van de fiscale eenheid. In het eerste lid wordt daarom bepaald dat een vervangingsreserve door een maatschappij ook mag worden gevormd indien het voornemen tot vervanging of herstel is gelegen bij een andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappij. Dit betekent concreet dat indien een maatschappij een bedrijfsmiddel vervreemdt en daarop een boekwinst realiseert, zij deze boekwinst ook mag reserveren indien niet zijzelf, maar een andere fiscale eenheidsmaatschappij het voornemen heeft tot vervanging van het desbetreffende bedrijfsmiddel.

Het tweede lid betreft de afwikkeling van de vervangingsreserve. Deze afwikkeling vindt plaats bij de maatschappij die de vervangingsreserve heeft gevormd, ook indien het vervangingsvoornemen feitelijk door een andere fiscale eenheidsmaatschappij is geëffectueerd. Hiermee wordt recht gedaan aan het uitgangspunt van de zelfstandige belastingplicht van de fiscale eenheidsmaatschappijen. Dit uitgangspunt brengt met zich dat

een vervangingsreserve die door de ene belastingplichtige is gevormd niet door een andere belastingplichtige in mindering kan worden gebracht op zijn investeringen. Dit zou ook boekhoudkundig niet juist zijn. Daarnaast wordt hiermee voorkomen dat een verschuiving zou optreden van de in een vervangingsreserve belichaamde stille reserve van de ene maatschappij naar de andere maatschappij. Teneinde de afwikkeling van de vervangingsreserve op een juiste wijze plaats te laten vinden in de situatie waarin de vervangende investering feitelijk door een andere fiscale eenheidsmaatschappij is gedaan, wordt gebruik gemaakt van een fictie. Deze fictie houdt in dat de maatschappij die de vervangingsreserve heeft gevormd, geacht wordt de vervangende aankoop te hebben gedaan en vervolgens het aangekochte bedrijfsmiddel binnen de fiscale eenheid te hebben overgedragen aan de maatschappij die de vervangende aankoop daadwerkelijk heeft gedaan. De boekhoudkundige verwerking ten behoeve van de enkelvoudige winstberekening verloopt dan als volgt: maatschappij A, die de vervangingsreserve heeft gevormd, boekt de vervangingsreserve af van de aanschafprijs van het bedrijfsmiddel. Deze aanschafprijs is de prijs die maatschappij B, die de feitelijke investering heeft gedaan, voor het vervangende bedrijfsmiddel heeft betaald. Vervolgens wordt maatschappij A geacht het bedrijfsmiddel voor dezelfde prijs aan maatschappij B te hebben verkocht. Maatschappij A realiseert dan bij haar enkelvoudige winstberekening een boekwinst ter grootte van de vervangingsreserve die op de aanschafprijs in mindering is gebracht. Als gevolg van volledige consolidatie komt deze boekwinst bij de geconsolideerde winstberekening nog niet tot uitdrukking. Maatschappij B stelt het bedrijfsmiddel ten behoeve van haar enkelvoudige winstberekening te boek voor het bedrag dat daarvoor door haar is betaald. Voor enkelvoudige winstberekening bij maatschappij B speelt de afwikkeling van de vervangingsreserve derhalve geen rol. Op de fictieve overdracht van maatschappij A naar maatschappij B zijn de regels van toepassing die zien op een juiste toerekening van de winst van de fiscale eenheid aan de maatschappijen die daarvan deel uitmaken, zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 15ah van de Wet.

Het derde lid sluit de vorming van een vervangingsreserve uit met betrekking tot overdracht van bedrijfsmiddelen tussen de fiscale eenheidsmaatschappijen onderling. Aangezien de boekwinsten die ter zake van zulke interne overdrachten niet tot uitdrukking komen bij de geconsolideerde winstberekening, bestaat er geen behoefte aan de vorming van een vervangingsreserve ter zake daarvan.

Artikel 15ae

Dit artikel bevat de regeling met betrekking tot de temporisering van renteaftrek zoals thans in artikel 15, vierde en vijfde lid, van de Wet is opgenomen. Deze regeling is in verband met de zelfstandigheidsbenadering op enkele punten redactioneel aangepast. Daarnaast is van de gelegenheid gebruik gemaakt de regeling bij te stellen met het oog op gebleken onduidelijkheden en onevenwichtigheden.

In het eerste lid is de temporisering van de renteaftrek geregeld. Deze kan aan de orde komen indien een fiscale eenheidsmaatschappij ter verwerving van aandelen in een andere fiscale eenheidsmaatschappij rente verschuldigd is aan een met haar verbonden lichaam. In vergelijking met de regeling van het huidige artikel 15, vierde lid, wordt niet aangehaakt bij de verwerving door een moedermaatschappij van aandelen in een dochtermaatschappij, maar wordt het algemenere begrip «maatschappij» gehanteerd. Zoals bepaald in artikel 15aa, onderdeel a, wordt hiermee bedoeld een belastingplichtige die van een fiscale eenheid

deel uitmaakt. Deze redactionele wijziging strekt ertoe te voorkomen dat verwervingen door andere fiscale eenheidsmaatschappijen dan de moedermaatschappij, die thans onder het bereik van de regeling vallen, als gevolg van de zelfstandigheidsbenadering niet meer onder het bereik van de regeling zouden vallen.

Een tweede wijziging is dat duidelijk wordt bepaald met welke maatschappij het lichaam waaraan de rente verschuldigd is, verbonden moet zijn. Dit is de maatschappij die de rente verschuldigd is; de debiteur derhalve. In het huidige artikel 15, vierde lid, wordt bepaald dat de rente verschuldigd moet zijn aan een verbonden lichaam, zonder expliciet aan te geven met welke fiscale eenheidsmaatschappij dit feitelijk het geval moet zijn. Dit is terug te voeren op de huidige «opgaan-in» benadering waarbij sprake is van één belastingplichtige.

Zoals in artikel 10, zesde lid, wordt bepaald, wordt een lichaam dat is verbonden met een fiscale eenheidsmaatschappij, tevens aangemerkt als een lichaam dat met de andere fiscale eenheidsmaatschappijen is verbonden. Voor de toepassing van het onderhavige artikel betekent dit dat de verlaging van de bezitsei tot ten minste 95 percent er niet toe leidt dat de rentetemporisering geen toepassing meer zou vinden in situaties waarin dat thans wel het geval is. Ik doel hierbij op situaties waarin de debiteur rente verschuldigd is aan een lichaam waarin een andere fiscale eenheidsmaatschappij voor een derde gedeelte een belang heeft, en de debiteur 95 percent bezit van de aandelen in die andere fiscale eenheidsmaatschappij.

Een versoepeling is aangebracht op het punt van de duur van de temporisering van de renteaftrek. Bepaald wordt dat deze wordt toegepast in het jaar van verwerving en de zeven daarop volgende boekjaren. Thans betreft de periode de acht boekjaren volgend op het jaar van verwerving. Met de voorgestelde redactie op dit punt wordt allereerst verduidelijkt dat ook het boekjaar van de verwerving volledig meetelt; bij de huidige bepaling kan hierover onduidelijkheid bestaan. Ook indien een verwerving in de loop van het boekjaar heeft plaatsgevonden, en de fiscale eenheid vanaf de verwervingsdatum tot stand komt, telt dat boekjaar volledig mee. Door de temporiseringsperiode niet te laten aanvangen vanaf de verwervingsdatum wordt voorts voorkomen dat (ook) in het laatste boekjaar waarin de temporisering nog toepassing vindt, een winst-splitsing zou moeten worden toegepast.

Een verduidelijking is voorts aangebracht op het punt van de wijze van winstsplitsing ten behoeve van de renteaftrek. Bepaald wordt dat de rente in aftrek kan worden gebracht tot het bedrag dat de winst van de fiscale eenheid zou belopen zonder rekening te houden met de aan de overgenomen maatschappij, en de op het moment van verwerving met haar verbonden lichamen, toe te rekenen winst. Hiermee wordt duidelijk tot uitdrukking gebracht dat ook de winst van maatschappijen die ten tijde van de verwerving deel uitmaakten van een fiscale eenheid met de overnemende maatschappij in aanmerking wordt genomen bij het berekenen van de renteaftrek. Voorkomen wordt hiermee bovendien dat de temporisering van de renteaftrek zou kunnen worden beperkt door de maatschappijen die verbonden waren met het overgenomen lichaam binnen de fiscale eenheid aan een andere «tak» over te dragen.

Ten slotte wordt bepaald dat bij het berekenen van de voor de renteaftrek beschikbare winst van de fiscale eenheid geen rekening wordt gehouden met winst waarop een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is. Het zou namelijk onevenwichtig zijn indien bij voorbeeld de winst van de overgenomen maatschappij beschikbaar zou zijn ter effectuering van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse winst van een andere fiscale eenheidsmaatschappij, terwijl die buitenlandse winst beschikbaar is geweest om de renteaftrek te effectueren.

Een voorbeeld kan dit verduidelijken. Stel dat een fiscale eenheid bestaat uit de maatschappijen A, B en de door A overgenomen maatschappij C. Ter zake van de overname van C geldt bij A de rentetemporisering. In een jaar behaalt A een winst van 50, exclusief een renteaftrek van 50, en B en C ieder 100. De fiscale eenheidswinst bedraagt derhalve 250, waarvan voor de renteaftrek 150 (A en B) beschikbaar is. De renteaftrek van 100 kan derhalve in zijn geheel worden vergolden. De winst van de fiscale eenheid bedraagt na de renteaftrek derhalve 250 min 100 is 150. Deze winst bestaat in feite uit de winst van C van 100 en de per saldo resterende winst van A en B van 50. De verschuldigde vennootschapsbelasting bedraagt 52,5. Stel vervolgens dat de winst van B volledig bestaat uit vrij te stellen buitenlands inkomen. Aangezien het «wereldinkomen» van de fiscale eenheid voldoende groot is (150) kan de vrijstelling voor het buitenlandse inkomen (100) volledig worden geëffectueerd. De vrijstelling bedraagt in dit geval: $100 / 150 \times 52,5$ is 35. De te betalen vennootschapsbelasting bedraagt al dus 17,5. De winst van de fiscale eenheid wordt derhalve voor 100 vrijgesteld (de winst van B), maar op deze winst kan wel de rente van A in aftrek gebracht worden. In feite komt dit doordat de winst van C (voor 50) beschikbaar is om de vrijstelling van de winst van B, waarop reeds voor 50 rente in aftrek is gebracht, te effectueren. Uiteindelijk draagt de winst van C op die manier bij om de renteaftrek van A effectief mogelijk te maken: de renteaftrek gaat zo niet ten koste van de «ruimte» die beschikbaar is voor de vrijstelling van de buitenlandse winst van B.

Dit kruislingse effect acht ik ongewenst. Het past niet bij het uitgangspunt van de temporisering van de renteaftrek dat de winst van een overgenomen maatschappij voor de renteaftrek niet beschikbaar is. Ingevolge het eerste lid wordt daarom winst waarop een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, geëlimineerd bij de berekening van de voor de aftrek van de rente beschikbare winst. In het voorbeeld zou derhalve de winst van B hiervoor niet beschikbaar zijn; de renteaftrek bedraagt maximaal 50 (ter grootte van de winst van A). De winst van de fiscale eenheid bedraagt hierdoor 200 (250 minus 50 renteaftrek). Hiervan wordt 100 vrijgesteld (de winst van B). Over de resterende 100 bedraagt de verschuldigde belasting 35. De winst van C wordt hiermee volledig in de heffing betrokken.

Het tweede lid komt overeen met het huidige artikel 15, vierde lid, tweede volzin.

Het derde en vierde lid komen overeen met het huidige artikel 15, vijfde lid, eerste volzin, onderscheidenlijk tweede volzin.

In het vijfde lid wordt bepaald dat de temporisering van de renteaftrek ook aan de orde kan komen indien de rente verschuldigd is aan een verbonden natuurlijke persoon. Gezien de achtergrond van de bepaling van het eerste lid is er namelijk geen reden de aan een verbonden natuurlijke persoon verschuldigde rente van de temporisering uit te sluiten.

Het zesde lid komt wat betreft de verrekening van rente die na ommekomst van de temporiseringsperiode nog niet in aftrek is gekomen, overeen met het huidige artikel 15, vierde lid, derde volzin. In de op de voet van het zesde lid vast te stellen ministeriële regeling zal worden bepaald hoe de rente die in de acht jaarsperiode van het eerste lid niet in aftrek is gekomen, in aanmerking wordt genomen. Het uitgangspunt daarbij zal zijn dat de nog niet in aftrek gebrachte rente in vier jaardelen van elk 25 percent in aftrek kan worden gebracht op de winst van de fiscale eenheid. Om praktische redenen zal daarbij worden bepaald dat indien in een jaar het 25 percentsgedeelte niet geheel in aftrek kan worden

gebracht omdat de winst van de fiscale eenheid ontoereikend is, het niet-aftekbare gedeelte daarvan bij het 25 percentsgedeelte van het volgende jaar wordt geteld. Op deze wijze wordt voorkomen dat het niet-aftekbare gedeelte van de 25 percent «jaarmoot» gestald moet worden tot na ommekomst van de temporiseringsperiode. Wat betreft het bepalen van de voor de renteaftrek beschikbare winst, waarop het huidige vierde lid, tweede volzin, ook ziet, wordt opgemerkt dat dit geregeld wordt door artikel 15ah. De ten behoeve van de toepassing van het eerste lid noodzakelijke winsttoerekening komt derhalve overeen met de winsttoerekening ten behoeve van bij voorbeeld de verrekening van voorfusieverliezen.

Artikel 15af

Dit artikel heeft betrekking op de verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen. Deze bepaling komt overeen met standaardvoorwaarden 3a, 3b en 3c. Voor zowel de voorwaartse verrekening van verliezen geleden vóór het voegingstijdstip met de winst van de fiscale eenheid als de achterwaartse verrekening van verliezen van de fiscale eenheid met vóór het voegingstijdstip behaalde winst geldt als uitgangspunt dat niet meer verrekend mag worden dan verrekend had kunnen worden wanneer de belastingplichtige geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid.

In het eerste lid, onderdeel a, is bepaald dat voorvoegingsverliezen slechts verrekend mogen worden met de winst van de fiscale eenheid voorzover die is toe te rekenen aan de maatschappij die de verliezen heeft geleden. In onderdeel b is bepaald dat verliezen van de fiscale eenheid slechts mogen worden verrekend met winsten van een maatschappij van vóór het voegingstijdstip voorzover de verliezen van de fiscale eenheid aan die maatschappij zijn toe te rekenen.

De toerekening van de winsten en verliezen van de fiscale eenheid aan de fiscale eenheidsmaatschappijen geschiedt op basis van de regels van het voorgestelde artikel 15ah. Aangezien de voorwaartse verrekening van verliezen geen beperking in de tijd kent, vindt deze toerekening van de winsten en verliezen van de fiscale eenheid op de voet van artikel 15ah in beginsel plaats totdat de voorvoegingsverliezen zijn gecompenseerd. De ruimte voor verrekening van voorvoegingsverliezen wordt begrensd door de op basis van volledige consolidatie bepaalde winst van de fiscale eenheid. De maatschappijen van de fiscale eenheid gezamenlijk kunnen niet meer voorvoegingsverliezen verrekenen dan het bedrag van de geconsolideerde belastbare winst. In vergelijkbare zin kan onder het huidige fiscale eenheidsregime niet meer winst aan een maatschappij worden toegerekend dan als zodanig bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt (standaardvoorwaarde 3a). Naast de eliminatie van resultaten die door de fiscale eenheidsmaatschappijen onderling worden behaald, betekent dit dat de winsten en verliezen aan de maatschappijen worden toegerekend nadat er een zogenoemde horizontale verliesverrekening binnen de fiscale eenheid heeft plaatsgevonden. In de algemene maatregel van bestuur zullen regels worden opgenomen met betrekking tot de volgorde waarin deze horizontale verliesverrekening plaatsvindt, overeenkomstig de systematiek van standaardvoorwaarde 3a.

Het tweede lid komt overeen met de huidige standaardvoorwaarde 14. De bepaling strekt ertoe te voorkomen dat voorfusieverliezen verrekend zouden kunnen worden met gerealiseerde stille reserves ter zake van vermogensbestanddelen die zijn verkregen van maatschappijen die geen deel meer uitmaken van de fiscale eenheid. Indien binnen de fiscale eenheid een vermogensbestanddeel wordt overgedragen waarin een stille reserve schuilgaat, wordt de realisatie van

die stille reserve, hetzij geleidelijk door middel van de (lagere) afschrijving, hetzij bij externe verkoop, op basis van het voorgestelde artikel 15ah toegerekend aan de maatschappij (overdrager) bij wie de stille reserve is gerijpt. De stille reserve die bij de overdrager gerijpt is, kan dus niet door de maatschappij waaraan het vermogensbestanddeel binnen de fiscale eenheid is overgedragen (overnemer) worden benut voor de verrekening van voorvoegingsverliezen. Indien de overdrager echter wordt ontvoegd, zou deze toerekening in beginsel geen toepassing meer kunnen vinden. De bepaling in het tweede lid schrijft daarom voor dat ook indien de overdrager geen deel meer uitmaakt van de fiscale eenheid, ten behoeve van de voorfusieverliesverrekening een winsttoerekening moet plaatsvinden ter zake van de stille reserves die van de overdrager afkomstig zijn, als maakte de overdrager nog steeds deel uit van de fiscale eenheid.

In beginsel worden interne overdrachten van bedrijfsmiddelen waarbij stille reserves worden verschoven ook bestreken door het voorgestelde artikel 15ai, dat overeenkomt met de huidige 16e standaardvoorwaarde. Op grond van dat artikel worden, zoals ook in paragraaf 7 is toegelicht, verschoven vermogensbestanddelen op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de ontvoering van de overdrager of overnemer te boek gesteld op de waarde in het economische verkeer. De boekwinst die bij die herwaardering tot uitdrukking komt, wordt voorzover die betrekking heeft op de stille reserve ten tijde van de interne overdracht, ingevolge het voorgestelde artikel 15ah aan de overdrager toegerekend. In dat geval kan de stille reserve die is gerijpt bij de overdrager niet door de overnemer worden benut voor de verrekening van voorvoegingsverliezen. Er is in die situatie «afgerekend» over de verschoven stille reserve, en daardoor geen reden meer de winsten die nadien ter zake van de verkregen vermogensbestanddelen opkomen bij de overnemer van voorfusieverliesverrekening uit te sluiten. Indien artikel 15ai toepassing heeft gevonden, of de overdracht voldeed aan een van de uitzonderingen van het tweede lid van dat artikel, blijft het tweede lid van het onderhavige artikel 15af daarom buiten toepassing.

Artikel 15ag

In artikel 15ag zijn regels opgenomen voor de verrekening van verliezen over het ontvoegingstijdstip heen. Hierop is in paragraaf 6.2. van deze toelichting reeds ingegaan.

Het eerste lid, onderdeel a, bepaalt dat een maatschappij na het ontvoegingstijdstip aanspraak heeft op de verrekening van voorvoegingsverliezen die door die maatschappij zijn geleden. Deze bepaling komt in grote lijnen overeen met de huidige 15e standaardvoorwaarde. Deze bepaling laat de toepassing van artikel 20, vijfde lid, van de Wet onverlet.

Het tweede lid bevat de regeling op grond waarvan, onder bepaalde voorwaarden, ook verliezen van de fiscale eenheid aan een ontvoegde maatschappij kunnen worden meegegeven. In de eerste plaats kan dit plaatsvinden op verzoek van de belastingplichtigen, dat wil zeggen de moedermaatschappij en de te ontvoegen dochtermaatschappij, voorzover zij in dat verzoek aannemelijk maken dat het verlies van de fiscale eenheid aan de te ontvoegen dochtermaatschappij is toe te rekenen. In de tweede plaats kan, indien een verzoek voor het meegeven van een verlies achterwege blijft, een verlies van de fiscale eenheid aan de te ontvoegen dochtermaatschappij worden meegegeven voorzover de inspecteur aannemelijk maakt dat dit verlies aan de dochtermaatschappij is toe te rekenen.

Voorzover de verliezen van de fiscale eenheid niet op de voet van het tweede lid, onderdeel a of b, aan een te ontvoegen dochtermaatschappij

worden meegegeven, blijven de verliezen in principe achter bij de fiscale eenheid of, indien na de ontvoeging van de dochtermaatschappij geen fiscale eenheid resteert, de moedermaatschappij. Evenals met betrekking tot het meegeven van voorfusieverliezen het geval is, vindt de verrekening van verliezen die op de voet van het tweede lid zijn meegegeven, of juist bij de fiscale eenheid achterblijven, plaats met inachtneming van artikel 20, vijfde lid.

Het derde lid regelt de verzoekprocedure met betrekking tot het meegeven van het verlies van de fiscale eenheid. Het verzoek wordt gedaan gelijktijdig met de aangifte over het laatste jaar waarin die dochtermaatschappij nog deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Het bedrag van de verliezen van de fiscale eenheid waarvan, hetzij door de belastingplichtigen, hetzij door de inspecteur, aannemelijk is gemaakt dat dit aan die dochtermaatschappij is toe te rekenen, wordt door de inspecteur gelijktijdig met aanslag over dat jaar vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Op een beschikking die ingevolge het derde lid is afgegeven, is artikel 20a, derde lid, van de Wet van overeenkomstige toepassing. Dit betekent concreet dat indien blijkt dat het verlies van de fiscale eenheid te hoog is vastgesteld en als uitvloeisel daarvan teveel verlies aan de dochtermaatschappij is meegegeven, de beschikking die ingevolge het onderhavige lid is afgegeven mag worden herzien op basis van de gronden genoemd in artikel 20a, derde lid.

In het vierde lid wordt bepaald dat verliezen die aan een dochtermaatschappij zijn meegegeven niet worden verrekend met de belastbare winst van deze maatschappij voorzover die winst betrekking heeft op binnen de fiscale eenheid aan die maatschappij verschoven stille reserve. Deze bepaling komt overeen met de in artikel 15af, tweede lid, opgenomen regeling.

Op grond van het vijfde lid vindt de beperking van de verliesverrekening zoals opgenomen in het vierde lid geen toepassing indien artikel 15ai toepassing heeft gevonden of de overdracht voldeed aan een van de in het tweede lid van dat artikel opgenomen uitzonderingen. Dit komt overeen met de in artikel 15af, tweede lid, opgenomen beperking.

Het zesde lid stelt buiten twijfel dat de verliezen die ingevolge het eerste lid aan een ontvoegde dochter worden meegegeven niet meer verrekend kunnen worden met de winst van de fiscale eenheid of, indien geen fiscale eenheid resteert, de belastbare winst van de moedermaatschappij.

In het zevende lid wordt belastingplichtigen de mogelijkheid geboden vooraf zekerheid te krijgen omtrent de toepassing door de inspecteur van het tweede lid, onderdeel b. Het gaat hierbij om de situatie waarin de belastingplichtigen afzien van de toepassing van het tweede lid, onderdeel a. Dit kan bij voorbeeld zijn, zoals in paragraaf 6.2. ook is opgemerkt, omdat zij geen belang menen te hebben bij het meegeven van verliezen. De mogelijkheid bestaat in dat geval dat de inspecteur van mening is dat (een deel van) de verliezen van de fiscale eenheid aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen. Aangezien het wel of niet meegeven van verliezen aan de te ontvoegen dochtermaatschappij van belang is voor zowel de belastingpositie van de achterblijvende fiscale eenheid, of moedermaatschappij, als voor die van de te ontvoegen dochtermaatschappij, is voorstelbaar dat de belastingplichtigen in een vroeg stadium zekerheid wensen omtrent de vraag of de inspecteur aanleiding ziet van de mogelijkheid van het tweede lid, onderdeel b, gebruik te maken. De belastingplichtigen kunnen daartoe een verzoek indienen. De inspecteur zal daarbij bij voor bezwaar vatbare beschikking

beslissen of hij wel of niet gebruik zal maken van zijn bevoegdheid verliezen aan de dochtermaatschappij mee te geven. Indien de inspecteur aangeeft daarvan af te zien, zal daarmee de kous af zijn. Indien de inspecteur aangeeft wel van de mogelijkheid van het tweede lid, onderdeel b, gebruik te zullen maken, hebben belastingplichtigen de gelegenheid daartegen bezwaar te maken. Zij kunnen dan gemotiveerd aangeven waarom zij van mening zijn dat de verliezen van de fiscale eenheid niet aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

Artikel 15ah

In dit artikel wordt geregeld hoe de toerekening van de geconsolideerde belastbare winst aan de maatschappijen van de fiscale eenheid moet plaatsvinden, ten behoeve van bij voorbeeld de verrekening van voorvoegingsverliezen, indien binnen de fiscale eenheid vermogensbestanddelen zijn overgedragen. In grote lijnen komt dit overeen met de, in het kader van winstsplitsing, onder het huidige fiscale eenheidsregime toe te passen «fictieve afschrijvingen», zoals uiteengezet in punt 5.1. van de toelichting op de standaardvoorwaarden.

Het eerste lid bepaalt op welke wijze bij de winsttoerekening met resultaten op interne transacties rekening gehouden moet worden en in het kader van welke regelingen. Wat betreft het toepassingsbereik gaat het om artikel 15ab, tweede lid (liquidatieverliezen), artikel 15ae (overnameholdingrente) en artikel 15af (voorfusieverliesverrekening).

De in dit lid opgenomen regeling beoogt bij de winsttoerekening, uitgaande van de enkelvoudige winsten van de fiscale eenheidsmaatschappijen, op een evenwichtige wijze rekening te houden met de verschillen die als gevolg van de volledige consolidatie op kunnen treden tussen die enkelvoudige winsten en de geconsolideerde belastbare winst. Indien bij voorbeeld een fiscale eenheidsmaatschappij (overdrager) een vermogensbestanddeel (dit kunnen bedrijfsmiddelen zijn, maar ook voor de verkoop bestemde activa) overdraagt aan een andere fiscale eenheidsmaatschappij (overnemer), realiseert de overdrager in zijn enkelvoudige winstberekening een boekwinst indien de marktprijs hoger is dan de boekwaarde van dat vermogensbestanddeel. De overnemer waardeert het verkregen vermogensbestanddeel ten behoeve van zijn enkelvoudige winstberekening vervolgens op de verkrijgingsprijs. Deze waarde vormt voor de overnemer in beginsel ook de afschrijvingsbasis. In de geconsolideerde winstberekening komt de boekwinst evenwel niet tot uitdrukking en blijft het intern overgedragen vermogensbestanddeel gewaardeerd op de boekwaarde die gold voor de overdrager en wordt verder ook afgeschreven volgens de «oude» afschrijvingsbasis. De op geconsolideerde basis berekende afschrijving zal dan lager zijn dan de enkelvoudige afschrijving bij de overnemer. Indien bij de toerekening van de fiscale eenheidswinst de op geconsolideerd basis berekende (lagere) afschrijving zou worden toegerekend aan de overnemer, zou de aan de overnemer toegerekende winst hoger uitvallen dan de enkelvoudige winst. Hierdoor zou de winstcapaciteit die ligt besloten in vermogensbestanddelen van de overdrager aan de overnemer ten goede kunnen komen, en aldus de ruimte voor de verrekening van voorvoegingsverliezen kunnen vergroten.

In onderdeel a wordt daarom bepaald dat de aan de overnemer toe te rekenen voordelen die betrekking hebben op binnen de fiscale eenheid verschoven vermogensbestanddelen worden gesteld op de voordelen die tot de enkelvoudige winst van de overnemer behoren. Met andere woorden: aan de overnemer worden de «eigen» voordelen toegerekend. Onderdeel b ziet op de toerekening van de voordelen aan de overdrager. Aan de overnemer wordt toegerekend het verschil tussen de resultaten ter zake van de verschoven vermogensbestanddelen die tot de fiscale

eenheidswinst behoren en de aan de overnemer toegerekende voordelen. Toegepast op het hiervoor gegeven voorbeeld zou derhalve het verschil tussen de (lagere) afschrijving op geconsolideerd niveau en de (hogere) afschrijving bij de overnemer op enkelvoudig niveau aan de overdrager worden toegerekend. Zodoende wordt gedurende de resterende afschrijvingstermijn van het desbetreffende vermogensbestanddeel aan de overdragende maatschappij jaarlijks de afschrijving over de stille reserve toegerekend, zodat de daarin besloten winstcapaciteit geleidelijk wordt toegerekend aan de maatschappij waarbij die stille reserve ook is gerijpt.

De toepassing van het eerste lid leidt er voorts toe dat ingeval een verschoven vermogensbestanddeel aan een niet-fiscale eenheidsmaatschappij wordt verkocht, aan de overnemende maatschappij slechts de boekwinst wordt toegerekend die in zijn enkelvoudige winstberekening tot uitdrukking komt. Het verschil tussen deze boekwinst en de boekwinst die in de geconsolideerde winst tot uitdrukking komt, wordt toegerekend aan de overdragende maatschappij. Zo wordt bewerkstelligd dat aan elk van de maatschappijen dat deel van de boekwinst wordt toegerekend dat tijdens zijn bezitsperiode is gerijpt, voorzover dat op het moment van de externe verkoop nog aanwezig is.

De toepassing van het eerste lid houdt in dat, ter zake van overgedragen vermogensbestanddelen, het verschil tussen de enkelvoudige winst van de overnemende maatschappij en de geconsolideerde winst aan de overdragende maatschappij wordt toegerekend. De som van de toegerekende winsten zal derhalve gelijk blijven aan de geconsolideerde winst.

Het tweede lid, onderdeel a, ziet op de toerekening aan de fiscale eenheidsmaatschappijen van resultaten die als gevolg van de volledige consolidatie per saldo niet tot de geconsolideerde winst behoren. In beginsel blijft de toerekening van dergelijke resultaten achterwege, maar voor bepaalde resultaten wordt in het tweede lid, onderdeel a, een uitzondering gemaakt. Het gaat daarbij om resultaten op onderlinge rechtsverhoudingen die voor de ene maatschappij baten vormen en voor de andere maatschappij lasten.

Hierbij kan bij voorbeeld gedacht worden aan rente op onderlinge leningen. Bij de volledige consolidatie worden onderlinge vorderingen geëlimineerd. Daardoor komen ook de rentebaten onderscheidenlijk de rentelasten die tot de enkelvoudige winst van de crediteur en debiteur behoren niet in de geconsolideerde winst tot uitdrukking. Bij de winsttoerekening wordt toch met deze resultaten rekening gehouden. Hiermee wordt de lijn van het arrest van de Hoge Raad van 16 oktober 1985, BNB 1986/44, in de wet verankerd.

Bij de winsttoerekening wordt rekening gehouden met onderlinge resultaten voorzover de corresponderende baten en lasten even groot zijn. Het bedrag van de toe te delen winst wijzigt derhalve niet; de bepaling is enkel van invloed op de verdeling van deze winst over de fiscale eenheidsmaatschappijen. Om deze reden is de in onderdeel a opgenomen regeling niet van toepassing indien tegenover de bate van ene fiscale eenheidsmaatschappij bij de andere fiscale eenheidsmaatschappij een last staat die bij de enkelvoudige winstberekening niet in aanmerking wordt genomen, bij voorbeeld als gevolg van de toepassing van artikel 10a van de Wet of het voorgestelde artikel 15ae.

Onderdeel b betreft de toedeling van de op de voet van artikel 15ac op geconsolideerde basis berekende aftrekbare bedragen. Een voorbeeld kan dit verduidelijken. Stel dat de fiscale eenheidsmaatschappijen A en B voor een bedrag van f 4 000 onderscheidenlijk f 6 000 giften hebben gedaan in de zin van artikel 16 van de Wet. Als vervolgens gesteld wordt dat de aftrekbaarheid van deze giften als gevolg van de toepassing van artikel 15ac beperkt wordt tot een gezamenlijk bedrag van f 7 500, dan wordt daarvan aan A een bedrag van f 3000 en aan B een bedrag van f 4 500.

Artikel 15ai

Dit artikel betreft de in paragraaf 7 reeds toegelichte sanctie bij verbreking van een fiscale eenheid indien binnen de fiscale eenheid vermogensbestanddelen waarin stille reserves schuilgaan, zijn verschoven.

Het eerste lid bevat de eigenlijke sanctie. De sanctie treedt in werking indien in een jaar door een fiscale eenheidsmaatschappij (overdrager) een vermogensbestanddeel is overgedragen aan een andere fiscale eenheidsmaatschappij (overnemer), waarin op het moment van overdracht een stille reserve schuilging, en de fiscale eenheid ten aanzien van de overdrager of de overnemer wordt verbroken. In dat geval wordt op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de ontvoeging het verschoven vermogensbestanddeel te boek gesteld voor de waarde in het economische verkeer op dat tijdstip. Dit betekent dat wordt afgerekend over de stille reserve die op dat moment in het betreffende vermogensbestanddeel schuil gaat, te weten het verschil tussen de waarde waarvoor het vermogensbestanddeel ten behoeve van de geconsolideerde winstberekening te boek is gesteld en de waarde in het economische verkeer op het ontvoegingstijdstip.

De afrekening blijft derhalve beperkt tot de meerwaarden die schuilgaan in het verschoven vermogensbestanddeel, in plaats van de meerwaarden die tot uitdrukking komen bij een integrale herwaardering van alle activa en passiva van de te ontvoegen maatschappij zoals thans onder de 16e standaardvoorwaarde het geval is.

De herwaardering van het verschoven vermogensbestanddeel vindt plaats zowel ten behoeve van de berekening van de winst van de fiscale eenheid als ten behoeve van de (enkelvoudige) winstberekening van de overnemer. Dit laatste betekent dat de overnemer vanaf het ontvoegingstijdstip bij haar enkelvoudige winstberekening kan uitgaan van de geherwaardeerde waarde van het vermogensbestanddeel, en ook op basis van die waarde kan afschrijven. Deze waarde en afschrijvingen zullen voortaan ook het uitgangspunt zijn bij de berekening van de winst van de fiscale eenheid indien niet de overnemer maar de overdrager de fiscale eenheid verlaat.

De winst die als gevolg van de toepassing van het eerste lid tot uitdrukking komt bij de berekening van de geconsolideerde belastbare winst wordt volgens de regels van het voorgestelde artikel 15ah aan de overdrager onderscheidenlijk de overnemer toegerekend.

Zoals bij de toelichting op artikel 15ad ook is aangegeven, alsmede in punt 8.4. van de toelichting op de standaardvoorwaarden, is een vervangingsreserve op één te stellen met een stille reserve. De in het eerste lid opgenomen sanctiebepaling strekt zich daarom ook uit op vervangingsreserves die zijn gevormd met betrekking tot binnen de fiscale eenheid verschoven vermogensbestanddelen, evenals dat onder de 16e standaardvoorwaarde het geval is. De tweede volzin van het eerste lid bepaalt hiertoe dat indien de overnemer met betrekking van het verkregen vermogensbestanddeel een vervangingsreserve heeft gevormd, bij voorbeeld na externe verkoop, deze reserve op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegingstijdstip aan de (enkelvoudige en geconsolideerde) winst wordt toegevoegd. De vervangingsreserve representeert in dat geval namelijk (deels) de stille reserve die schuilging in het vermogensbestanddeel op het moment van de interne overdracht, waarover overeenkomstig de strekking van het eerste lid wordt afgerekend.

In het tweede lid wordt bepaald dat de sanctie van het eerste lid in bepaalde situaties geen toepassing vindt. Dit komt in grote lijnen overeen met de in standaardvoorwaarde 16, onderdeel b, opgenomen uitzonderingsituaties. Kort gezegd blijft de sanctie achterwege indien de

overdracht binnen fiscale eenheid past bij de bedrijfsuitoefening van de overdrager en de overnemer (onderdeel a) of sinds de overdracht een bepaalde termijn is verstreken (onderdelen b en c).

Wat betreft de onderdelen b en c wordt onderscheid gemaakt tussen drie situaties. De eerste situatie, opgenomen in onderdeel b, ziet een overdracht die heeft plaatsgevonden in het kader van de overdracht van een onderneming of zelfstandig onderdeel van een onderneming. In dat geval vervalt de sanctie indien na de overdracht meer dan drie kalenderjaren zijn verstreken. Hiermee wordt de goedkeuring op dit punt zoals opgenomen in punt 9.1. van de toelichting op de standaardvoorwaarden, wettelijk verankerd. Gelet op het feit dat deze goedkeuring als achtergrond had dat dergelijke overdrachten ook zouden hebben kunnen plaatsvinden met toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet wordt daarbij als aanvullende vereiste gesteld dat de overdracht uitsluitend heeft plaatsgevonden tegen uitreiking door de overnemer van eigen aandelen.

In onderdeel c wordt een onderscheid gemaakt tussen de overdracht van een vermogensbestanddeel waarvan de normale afschrijvingsduur ten hoogste tien jaar bedraagt en de overdracht waarvan de normale afschrijvingsduur langer is. Bij een afschrijvingsduur van ten hoogste tien jaar vervalt de sanctie indien na de overdracht meer dan zes kalenderjaren zijn verstreken. Bij een normale afschrijvingsduur langer dan tien jaar bedraagt de sanctietermijn tien kalenderjaren na de overdracht.

Ingevolge het derde lid is de sanctie van het eerste lid ook van toepassing indien een maatschappij van de fiscale eenheid op de kosten van vervanging of herstel van een bedrijfsmiddel een vervangingsreserve in mindering heeft gebracht die was gevormd door een andere maatschappij van de fiscale eenheid. Indien een van deze maatschappijen wordt ontvoegd, dient het bedrijfsmiddel waarvoor de vervangingsreserve is aangewend te worden opgewaarderd tot de waarde in het economische verkeer. Als gevolg van de aanwending van de vervangingsreserve door een maatschappij die de reserve niet heeft gevormd vindt er immers een verschuiving plaats van een stille reserve. In artikel 15ad, tweede lid, is de aanwending van een vervangingsreserve door een andere maatschappij dan de maatschappij die de vervangingsreserve heeft gevormd fictief aangemerkt als een overdracht. Deze fictieve overdracht wordt ingevolge het derde lid onder de werking van het eerste lid gebracht.

Artikel 15aj

Op grond van dit artikel zijn de sanctiebepalingen van de artikelen 23, eerste lid, en 23a, eerste lid, van de Wet ook van toepassing op fiscale eenheden.

Artikel I, onderdeel N (Artikel 15a, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 15a van de Wet, dat betrekking heeft op het vormen van een fiscale eenheid tussen een centrale maatschappij en haar ledenmaatschappijen, is redactioneel aangepast in het verlengde van de in artikel 15 aangebrachte wijzigingen.

Artikel I, onderdeel O (Artikel 17, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging vloeit voort uit de mogelijkheid een fiscale eenheid te vormen met een in Nederland gelegen vaste inrichting van een in het buitenland gevestigde moeder- of dochtermaatschappij.

Op de voet van artikel 17 van de Wet wordt een lichaam dat niet in

Nederland is gevestigd als buitenlandse belastingplichtige in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken indien dat lichaam bepaalde inkomsten uit Nederland geniet. De heffing vindt in dat geval plaats naar het belastbare binnenlandse bedrag, dat bestaat uit het in een jaar genoten binnenlandse inkomen verminderd met de te verrekenen verliezen uit binnenlands inkomen.

Indien een niet in Nederland gevestigd lichaam, op de voet van het voorgestelde artikel 15, vierde lid, van een fiscale eenheid deel uitmaakt, zal het binnenlandse inkomen van dat lichaam voorzover dat is toe te rekenen aan zijn binnenlandse onderneming, een bestanddeel vormen van het geconsolideerde belastbare bedrag waarnaar de belasting van de fiscale eenheidsmaatschappijen zal worden geheven. Met de in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 17 wordt bewerkstelligd dat dit gedeelte van het binnenlands inkomen niet (ook) op de voet van artikel 17 in de heffing wordt betrokken, zodat er op dit punt geen samenloop optreedt.

Indien de buitenlands belastingplichtige daarnaast nog uit andere bronnen binnenlands inkomen zou genieten, wordt hij daarvoor afzonderlijk op de voet van artikel 17 in de heffing betrokken en wordt daarvoor ook afzonderlijk een aanslag vastgesteld. Naar verwachting zal deze situatie zich evenwel niet snel voordoen.

Artikel I, onderdeel P (Artikel 20a, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De toevoeging aan artikel 20a, van de Wet, van een vierde lid houdt verband met de mogelijkheid van het voorgestelde artikel 15ag dat bij ontvoeging van een dochtermaatschappij de aan die maatschappij toe te rekenen verliezen van de fiscale eenheid worden meegegeven. Zoals in het hierna toe te lichten artikel 24, tweede lid, van de Wet wordt bepaald, zal de aanslag met betrekking tot het geconsolideerde belastbare bedrag ten name van de moedermaatschappij (of de centrale maatschappij indien artikel 15a toepassing vindt) worden vastgesteld. In het verlengde hiervan zal ook een op de voet van artikel 20a vast te stellen beschikking met betrekking tot het verlies van de fiscale eenheid ten name worden gesteld van de moedermaatschappij, onderscheidenlijk de centrale maatschappij. Het meegeven bij ontvoeging van verliezen van de fiscale eenheid aan een dochtermaatschappij noopt tot het kunnen herzien van de ten name van de moedermaatschappij vastgestelde verliesbeschikkingen. Artikel 20a, vierde lid, voorziet hierin.

Artikel I, onderdeel Q (Artikel 21b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Dit artikel regelt dat de bepalingen van hoofdstuk IV van de Wet met betrekking tot de verrekening van verliezen, die uitgaan van het begrip «belastbare winst» ook van toepassing zijn indien de belastingheffing op de voet van de artikelen 15, eerste lid, en 15a, eerste lid, geschiedt naar het geconsolideerde belastbare bedrag. Voor de toepassing van hoofdstuk IV wordt hiertoe onder het begrip «belastbare winst» tevens verstaan het geconsolideerde belastbare bedrag. Het gevolg hiervan is dat indien de berekening van het geconsolideerde belastbare bedrag leidt tot een negatief bedrag, dit wordt aangemerkt als een verlies in de zin van artikel 20 van de Wet.

Artikel I, onderdeel R (Artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 22 is redactioneel van aard. In het verlengde van de heffing van de belasting bij fiscale

eenheden naar het geconsolideerde belastbare bedrag, wordt geregeld dat bij fiscale eenheden het tarief van de belasting wordt berekend over het geconsolideerde belastbare bedrag.

Artikel I, onderdeel S (Artikel 24 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In dit onderdeel wordt bepaald dat ingeval sprake is van een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 dan wel 15a, de aanslag ter zake van het geconsolideerde resultaat van de fiscale eenheid wordt gesteld ten name van de moedermaatschappij onderscheidenlijk de centrale maatschappij.

Artikel I, onderdeel T (Artikel 26 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Zonder nadere voorziening zou de zelfstandigheidsbenadering bij de toepassing van het fiscale eenheidsregime er strikt genomen toe leiden dat de afzonderlijke fiscale eenheidsmaatschappijen aangifteplichtig zouden blijven. Aangezien daarmee het doel van het regime zou worden voorbij geschoten, wordt in het voorgestelde artikel 26 van de Wet bepaald dat alleen de moedermaatschappij onderscheidenlijk de centrale maatschappij uitgenodigd wordt tot het doen van aangifte.

Artikel I, onderdeel U (Artikel 30, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het huidige artikel 30, tweede lid, heeft betrekking op fiscale eenheden die zijn ontstaan vóór de inwerkingtreding van de Wet. De strekking van de in het tweede lid opgenomen bepaling komt overeen met de 16e standaardvoorwaarde. Gezien het feit dat artikel 15ai van de Wet, waarin een soortgelijke regeling is opgenomen, ook op dergelijke fiscale eenheden van toepassing zal worden, kan artikel 30 van de Wet vervallen.

Artikel II (Artikel 11, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 11 van de Wet op de dividendbelasting 1965 betreft de zogenoemde «dooruitdelingsfaciliteit» die er op neer komt dat, onder bepaalde voorwaarden, een vermindering kan worden toegepast op de af te dragen dividendbelasting indien deelnemingsdividenden worden ontvangen uit verdragslanden onder inhouding van bronbelasting. Met betrekking tot de situatie dat het dividend ontvangende lichaam deel uitmaakt van een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is in het vierde lid een speciale regeling opgenomen. Deze regeling houdt in dat het door een gevoegde dochtermaatschappij ontvangen dividend voor de toepassing van de dooruitdelingsfaciliteit wordt toegerekend aan de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Een van de vereisten daarbij is dat de plaats van de werkelijke leiding van de dochtermaatschappij in Nederland is gelegen. Dit vereiste is in de tweede volzin van het vierde lid opgenomen. Aangezien echter ook voor het kunnen deel uitmaken van fiscale eenheid vereist is dat de desbetreffende dochtermaatschappij feitelijk in Nederland is gevestigd en in dat verband de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet niet langer van toepassing zal zijn, kan de in de tweede volzin opgenomen voorwaarde worden gemist. Reeds op de voet van het voorgestelde artikel 15, derde lid, van de Wet zal immers gewaarborgd zijn dat de inhoudingsplichtige, als dochtermaatschappij van een fiscale eenheid, feitelijk in Nederland is gevestigd. Meer in zijn algemeenheid zij met betrekking tot dit onderwerp opgemerkt dat de deelnemingsrelatie tussen de dochter- en moedermaatschappij in beginsel met zich brengt dat bij een fiscale eenheid ook de in artikel 12,

eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen regeling met betrekking tot de dooruitdelingsfaciliteit van toepassing is. Strikt genomen is er dan ook geen noodzaak de in artikel 11, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen, op fiscale eenheden toegespitste regeling te laten voortbestaan. De reden om deze regeling desondanks te handhaven is dan ook meer praktisch van aard; een verhoging van de administratieve lastendruk wordt ermee voorkomen. Naast de hiervoor genoemde aanpassing zijn in artikel 11, vierde lid, nog enkele redactionele wijzigingen aangebracht.

Volledigheidshalve zij nog opgemerkt dat als uitvloeisel van de expliciete zelfstandige belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van de fiscale eenheidsmaatschappijen, tussen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij sprake zal zijn van een deelnemingsverhouding in de zin van artikel 13 van de Wet, zoals ook toegelicht in paragraaf 8.1 van het algemene deel van deze toelichting. Dit brengt met zich dat de in artikel 4, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen regeling met betrekking tot winstuitkeringen die bij de opbrengst-gerechtigde onder de deelnemingsvrijstelling vallen, binnen een fiscale eenheid van toepassing is. Uit de wettelijke regelingen zal derhalve rechtstreeks voortvloeien dat inhouding van dividendbelasting achterwege kan blijven op winstuitkeringen van een fiscale eenheidsdochter aan haar moedermaatschappij. Het goedkeurend beleid op dit punt, zoals gepubliceerd in Infobulletin 1986/574, kan dan ook vervallen. Met betrekking tot de, gedeeltelijke, herziening van dit beleid¹ naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 29 juni 1988, BNB 1988/331, zij daarbij nog het volgende opgemerkt. In dat beleid is aangegeven dat op grond van het genoemde arrest, onder de huidige wetgeving een fiscale eenheid mogelijk is met een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap die feitelijk in het buitenland is gevestigd, zoals ook in paragraaf 5.3. is toegelicht. Gevoegd bij het goedkeurend beleid zoals opgenomen in Infobulletin 1986/574, zou dit met zich kunnen brengen dat de in artikel 4, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen vrijstelling een ruimer bereik zou krijgen dan zonder de aanwezigheid van een fiscale eenheid het geval zou zijn. Daarom werd de goedkeuring aangepast in die zin dat die goedkeuring uitsluitend geldt voor situaties waarin de aandelen waarop het dividend wordt uitgekeerd, zo er geen fiscale eenheid zou bestaan, bij de ontvanger ervan zouden behoren tot het vermogen van zijn in Nederland gedreven onderneming, gelijk het in artikel 4, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen vereiste. Ook onder het nieuwe regime voor de fiscale eenheid kan de situatie zich voor doen dat onder toepassing van de deelnemingsvrijstelling dividend wordt uitgekeerd aan een feitelijk in het buitenland gevestigde moedermaatschappij. Voor het toepassen van de vrijstelling van artikel 4, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 zal dan vereist zijn dat de aandelen in de, dividenduitkerende, dochtermaatschappij behoren tot het vermogen van een door de moedermaatschappij gedreven binnenlandse onderneming. Dit vereiste vloeit rechtstreeks uit dat artikel 4 voort. Het hiervoor bedoelde besluit heeft dan ook zijn belang verloren. Een en ander laat uiteraard de toepassing van de belastingverdragen onverlet.

Artikel III, onderdeel A (Artikel 24, tweede lid, van de Invorderingswet 1990)

De voorgestelde wijziging heeft verscheidene aspecten. In de eerste plaats is het noodzakelijk de terminologie in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, van de Invorderingswet 1990 (IW) aan te passen aan de gewijzigde systematiek van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, zoals die blijkt uit de voorgestelde artikelen 15, eerste lid, en 15a, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Vpb). Voortaan is er immers

¹ Mededeling van 15 juni 1990, nr. DB 90/1666, Infobulletin 1990/433.

geen sprake meer van dat een dochtermaatschappij of elk van de ledenmaatschappijen voor de heffing van de vennootschapsbelasting geacht wordt te zijn opgegaan in de moedermaatschappij, respectievelijk de centrale maatschappij, maar van een heffing van de tot een fiscale eenheid behorende lichamen gezamenlijk naar het geconsolideerde belastbare bedrag.

In de tweede plaats noem ik het ontbreken, in de huidige tekst van artikel 24, tweede lid, IW, van een verwijzing naar artikel 15a Vpb. Er is geen goede reden de verhouding tussen een centrale maatschappij en haar ledenmaatschappijen als bedoeld in artikel 15a Vpb op het vlak van de verrekening van uit te betalen en te innen bedragen anders te beoordelen dan de verhouding tussen de lichamen, deel uitmakend van een eenheid ingevolge artikel 15 Vpb. Vandaar dat de thans voorgestelde tekst ook artikel 15a Vpb omvat.

Het derde aspect betreft het al dan niet kunnen toepassen door de ontvanger van de in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, IW vervatte bevoegdheid in het geval waarin het tot de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting behorende lichaam waaraan in beginsel een bedrag aan belasting uitbetaald dient te worden, in staat van surseance van betaling of van faillissement is geraakt. Hoewel de schriftelijke en mondelinge toelichting op genoemde volzin – die indertijd bij de behandeling in de Tweede Kamer is aangebracht bij amendement (Kamerstukken II 1989/90, 20 588, nr. 19) – betrekkelijk summier waren, is dezerzijds altijd aangenomen dat de strekking van die volzin een vèrgaande was en een bevoegdheid inhield waaraan door het intreden van surseance van betaling of van faillissement geen afbreuk kon worden gedaan; ook in de toelichting op genoemd amendement komt, in ieder geval wat betreft een eventueel faillissement van een dochtermaatschappij, dat aspect aan de orde. In zijn arrest van 15 januari 1999, nr. 16 763 (FED 1999/493, blz. 1997) waar het geval aan de orde was dat (ook) de moedermaatschappij (waaraan een belastingbedrag diende te worden uitbetaald, terwijl een dochtermaatschappij nog een bedrag aan belasting schuldig was aan de fiscus) in staat van faillissement was geraakt, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de ontvanger in dat geval geen gebruik kon maken van de in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, IW omschreven verrekeningsbevoegdheid. Ik acht dat arrest onjuist en de opvatting van de rechtbank te Almelo, welke vonnis in het vermelde arrest is gecasseerd, de juiste. Om aan genoemd arrest zijn werking te ontnemen wordt daarom na de (aangepaste) tweede volzin een derde volzin ingevoegd in artikel 24, tweede lid, IW. Daarin wordt met zoveel woorden tot uitdrukking gebracht dat de ontvanger zijn in de tweede volzin neergelegde bevoegdheid ook na het intreden van surseance van betaling of van faillissement van het lichaam waaraan een bedrag aan belasting moet worden uitbetaald, nog kan uitoefenen. Voorts wordt in die derde volzin, door de zinsnede «voor zoveel nodig in afwijking van hetgeen voortvloeit uit het eerste lid», bewerkstelligd dat het argument dat primair aan het oordeel van de Hoge Raad ten grondslag heeft gelegen – in het eerste lid van artikel 24 IW wordt slechts gewag gemaakt van de uitsluiting van de verrekening op de voet van afdeling 12 van Titel 1 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek en niet van de verrekeningsbepalingen uit de Faillissementswet (artikelen 53, 54 en 55, alsmede 234 en 235) – niet langer van betekenis is. Met de voorgestelde tekst wordt tevens voldaan aan de door de Hoge Raad aangeduide eis van rechtszekerheid die in casu betrekking heeft op het uit de wettekst zelf kennen van de vèrgaande bevoegdheid van de ontvanger krachtens artikel 24, tweede lid, tweede en derde volzin, IW.

Het artikel is in de eerste plaats aangepast vanwege de gewijzigde systematiek van het regime van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en in de tweede plaats voorzien van een verwijzing naar artikel 15a Vpb, om dezelfde redenen als hiervoor geschetst in de toelichting op onderdeel A van artikel III.

Artikel IV

In dit artikel is de in paragraaf 9 als «doorstart» aangeduide overgangsregeling opgenomen. Deze regeling houdt, kort gezegd, in dat fiscale eenheden die op het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel reeds bestaan, geacht worden vanaf dat tijdstip tot stand te zijn gekomen op de voet van het nieuwe regime.

De «doorstart» is geregeld in het eerste lid. Zoals daarin is bepaald, zal voor deze doorstart uiteraard wel vereist zijn dat de maatschappijen die van een fiscale eenheid deel uitmaken voldoen aan de vereisten voor de vorming van een fiscale eenheid onder het nieuwe regime. Het is echter niet nodig dat deze maatschappijen een verzoek doen, op de voet van artikel 15, achtste lid, van de Wet, voor de toepassing van het nieuwe fiscale eenheidsregime.

In het tweede lid wordt belastingplichtigen in twee bijzondere situaties de mogelijkheid geboden een verzoek in te dienen bij de inspecteur ten einde zekerheid te verkrijgen omtrent de vraag of wordt voldaan aan de vereisten voor het nieuwe fiscale eenheidsregime. Het gaat daarbij ten eerste om het vestigingsplaatsvereiste. Als gevolg van het niet langer van toepassing zijn voor het fiscale eenheidsregime van de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet, is het voorstelbaar dat hierover onzekerheden rijzen. In de tweede plaats betreft dit de vereisten die gesteld worden aan lichamen die zijn opgericht naar buitenlands recht. Op deze vereisten is reeds ingegaan in paragraaf 5.1. van deze toelichting.

Zoals ook is toegelicht in paragraaf 9 wordt belastingplichtigen de mogelijkheid geboden te opteren om nog enige tijd het oude fiscale eenheidsregime toe te blijven passen. Hierop ziet het derde lid. Deze mogelijkheid geldt echter niet voor belastingplichtigen die, bij voorbeeld als gevolg van de wijziging van artikel 2, vierde lid, van de Wet niet voldoen aan de vereisten voor het vormen van het fiscale eenheid onder het nieuwe regime. De overgangperiode duurt maximaal tot het einde van het boekjaar volgend op het eerste boekjaar dat aanvangt op of na het tijdstip van inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel.

In het vierde lid wordt bepaald dat indien tijdens de overgangperiode van het derde lid de fiscale eenheid wordt uitgebreid met een andere belastingplichtige de overgangperiode eindigt vanaf het tijdstip waarop de fiscale eenheid met die andere belastingplichtige tot stand komt.

Artikel V

In het eerste lid van dit artikel is geregeld dat fiscale eenheden die op het tijdstip van inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel bestaan, doch waarbij een belastingplichtige die van die eenheid uitmaakt niet voldoet aan de vereisten van het nieuwe regime, ten aanzien van die belastingplichtige vanaf dat tijdstip wordt ontbonden. Daarbij kan vooral gedacht worden aan fiscale eenheden met vennootschappen die enkel als gevolg van de fictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet, in Nederland zijn

gevestigd. Op deze verbreking van rechtswege is in paragraaf 9 van deze toelichting reeds ingegaan. In beginsel geschiedt die verbreking van rechtswege op basis van de regels die daarvoor onder het «oude» regime golden voor de desbetreffende belastingplichtigen. Op verzoek van deze belastingplichtigen kan op de verbreking echter de regels van het nieuwe fiscale eenheidsregime worden toegepast. Dit is bij voorbeeld van belang op het punt van de huidige 16e standaardvoorwaarde, omdat de hiermee overeenkomende regeling die is opgenomen in artikel 15ai een beperktere herwaardering voorschrijft ingeval binnen de fiscale eenheid met vermogensbestanddelen is geschoven, dan de huidige 16e standaardvoorwaarde. Ook kan worden gedacht aan de in artikel 15ag opgenomen regeling met betrekking tot het meegeven van verliesverrekening.

Zoals in het tweede lid wordt bepaald, dient het verzoek om toepassing van de nieuwe «verbrekingsregels» gedaan te worden door de moedermaatschappij van de desbetreffende fiscale eenheid.

Artikel VI

Deze bepaling regelt de inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Het wetsvoorstel zal in werking treden bij koninklijk besluit, en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot de heffing over het boekjaar dat aanvangt op of na de datum van inwerkingtreding van deze wet.

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