
646

Besluit van 17 december 2002, houdende vaststelling van het Besluit fiscale eenheid 2003

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 7 oktober 2002, WDB2002/563M;

Gelet op artikel 15, vierde en tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

De Raad van State gehoord (advies van 30 oktober 2002, No. W06.02 0446/IV);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2002, WDB2002/827;

Hebben goedgevonden en verstaan:

HOOFDSTUK I ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 1. Algemeen en definities

1. Dit besluit geeft uitvoering aan artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

2. In dit besluit wordt verstaan onder:

- a. de wet: de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
- b. fiscale eenheid: fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van de wet;
- c. moedermaatschappij of dochtermaatschappij: moedermaatschappij of dochtermaatschappij als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van de wet;
- d. maatschappij, voegingstijdstip of ontvoegingstijdstip: hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 15aa, eerste lid, van de wet, met dien verstande dat een buitenlandse belastingplichtige slechts als maatschappij wordt aangemerkt voorzover deze op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet deel uitmaakt van een fiscale eenheid.

Artikel 2. Plafond van ontbrekende aandelen

Indien een dochtermaatschappij verschillende soorten aandelen heeft, moet de moedermaatschappij de juridische en economische eigendom bezitten van ten minste 95 percent van elke soort aandelen in het nominaal gestorte kapitaal.

Artikel 3. Niet naar Nederlands recht opgerichte lichamen vergelijkbaar met naar Nederlands recht opgerichte lichamen

1. Voor de toepassing van artikel 15, derde lid, onderdeel d en e, en vierde lid, tweede volzin, van de wet wordt een niet naar Nederlands recht opgericht lichaam als naar aard en inrichting vergelijkbaar met een naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid beschouwd, indien:

- a. het lichaam is aan te merken als een lichaam met een geheel, in gelijke of evenredige delen, in aandelen verdeeld kapitaal;
- b. het lichaam in het land van oprichting als subject onderworpen is aan een belasting naar de winst;
- c. de door het lichaam behaalde winst niet rechtstreeks aan de kapitaalverschaffers is toe te rekenen, doch hen slechts kan toekomen via een uitdelingsbesluit van het daartoe bevoegde orgaan van het lichaam;
- d. de kapitaalverschaffers niet verder aansprakelijk zijn dan tot het bedrag dat op hun aandelen in het lichaam is gestort, en
- e. alle kapitaalverschaffers in beginsel stemrecht hebben overeenkomstig hun aandeel in het kapitaal van het lichaam.

2. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gegeven of een niet naar Nederlands recht opgericht lichaam naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een coöperatie of een onderlinge waarborgmaatschappij.

Artikel 4. Levering juridische eigendom niet gelijktijdig met die van de economische eigendom van aandelen in een lichaam. Overgang economische eigendom kort na aanvang boekjaar

1. Indien het tijdstip van de verkrijging van de economische eigendom van aandelen in een lichaam is gelegen voor dat van de levering van de juridische eigendom en tussen die tijdstippen niet meer dan vijf werkdagen zijn gelegen, wordt de verkrijging van de juridische eigendom geacht tot stand te zijn gekomen gelijktijdig met die van de economische eigendom, tenzij aannemelijk is dat door partijen niet is beoogd om de juridische levering onverwijld te doen geschieden na de overgang van de economische eigendom. Indien door omstandigheden die zijn gelegen buiten de invloedssfeer van partijen de in de eerste volzin bedoelde termijn van vijf werkdagen niet haalbaar is, wordt op verzoek deze termijn verlengd, doch ten hoogste tot drie maanden.

2. Indien de overeenkomst tot overdracht van de economische eigendom van aandelen in een lichaam dat deel uitmaakt van een fiscale eenheid wordt gesloten op de eerste werkdag na de aanvang van het boekjaar van dat lichaam en op die datum ook de economische eigendom overgaat, wordt de economische eigendom geacht reeds te zijn overgegaan bij de aanvang van dat boekjaar.

Artikel 5. Moedermaatschappij opgericht bij aangaan fiscale eenheid; door fiscale eenheid in de loop van een boekjaar opgerichte dochtermaatschappij; boekjaar te voegen dochtermaatschappij valt statutair nog niet samen met boekjaar moedermaatschappij

1. Indien het boekjaar van een met ingang van haar oprichting als moedermaatschappij te voegen lichaam, met uitzondering van het eerste boekjaar, statutair samenvalt met dat van de te voegen dochtermaatschappij, wordt geacht te zijn voldaan aan het vereiste van artikel 15, derde lid, onderdeel a, van de wet, mits het eerste boekjaar van de moedermaatschappij statutair eindigt en zij dit boekjaar afsluit op hetzelfde tijdstip als waarop de te voegen dochtermaatschappij het op het voegingstijdstip lopende boekjaar afsluit. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing indien het voegingstijdstip van de dochtermaat-

schappij niet samenvalt met de oprichtingsdatum van de moedermaatschappij, maar nog wel valt in het eerste boekjaar van de moedermaatschappij.

2. Voor de toepassing van het eerste lid wordt onder dochtermaatschappij ook verstaan een bestaande fiscale eenheid.

3. Indien het boekjaar van een met ingang van haar oprichting als dochtermaatschappij te voegen lichaam, met uitzondering van het eerste boekjaar, statutair samenvalt met dat van de moedermaatschappij, wordt geacht te zijn voldaan aan het vereiste van artikel 15, derde lid, onderdeel a, van de wet, mits die dochtermaatschappij haar eerste boekjaar afsluit op hetzelfde tijdstip als waarop de moedermaatschappij het op het voegingstijdstip lopende boekjaar afsluit.

4. Voor de toepassing van artikel 15ae, eerste lid, onderdelen a en b, van de wet wordt de aan een in het eerste lid bedoelde dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid aangemerkt als winst van de maatschappijen die deze dochter hebben opgericht, naar rato van hun kapitaalbreng.

5. Indien op het voegingstijdstip het boekjaar van een reeds bestaande dochtermaatschappij statutair nog niet, maar feitelijk reeds wel samenvalt met dat van de moedermaatschappij, wordt geacht te zijn voldaan aan het vereiste van artikel 15, derde lid, onderdeel a, van de wet, mits vóór het voegingstijdstip door het daartoe bevoegde orgaan van de dochtermaatschappij het besluit is genomen tot wijziging van het boekjaar in die zin dat het boekjaar samenvalt met dat van de moedermaatschappij en indien voor de wijziging van het boekjaar een statutenwijziging noodzakelijk is, mits voor het voegingstijdstip terzake de verklaring van geen bezwaar is aangevraagd en de statutenwijziging binnen twee weken na afgifte van de verklaring van geen bezwaar heeft plaatsgevonden. Indien de in de eerste volzin bedoelde termijn van twee weken door omstandigheden die zijn gelegen buiten de invloedsfeer van partijen wordt overschreden en aannemelijk is dat getracht is de statutenwijziging zo spoedig mogelijk na afgifte van de verklaring van geen bezwaar te doen plaatsvinden, blijft afwijzing van het verzoek achterwege.

HOOFDSTUK II GENERIEKE BEPALINGEN BIJ EEN FISCALE EENHEID

AFDELING 1 DE TOTSTANDKOMING VAN DE FISCALE EENHEID

Artikel 6. Formaliteiten ten aanzien van het verzoek, vermogensopstelling op het voegingstijdstip en moment van inbreng bij nieuw opgerichte dochtermaatschappij

1. Het verzoek om een fiscale eenheid wordt gedaan door invulling van een door de inspecteur daartoe uitgereikt formulier.

2. In geval van voeging bij het begin van een boekjaar, wordt ter bepaling van het vermogen van de fiscale eenheid op het voegingstijdstip bij de aangifte over dat boekjaar een vermogensopstelling van de fiscale eenheid gevoegd. In die vermogensopstelling worden de activa en passiva van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij gewaardeerd naar de tot dat tijdstip door elk van deze maatschappijen gevolgde gedragslijn.

3. In geval van voeging in de loop van een boekjaar van de dochtermaatschappij, sluit de dochtermaatschappij haar boekjaar af op het onmiddellijk aan het voegingstijdstip voorafgaande tijdstip en wordt bij de aangifte van de fiscale eenheid over het jaar waarin het voegingstijdstip valt een vermogensopstelling van de dochtermaatschappij op het voegingstijdstip gevoegd. De moedermaatschappij voegt bij deze aangifte

tevens een vermogensopstelling op het voegingstijdstip betreffende de verhoudingen met de dochtermaatschappij.

4. Indien een dochtermaatschappij vanaf haar oprichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid en bij haar oprichting vermogensbestanddelen van maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid als storting op aandelen zijn ingebracht, wordt die inbreng geacht te hebben plaatsgevonden onmiddellijk na het voegingstijdstip.

Artikel 7. Overgang nog niet uitgewerkte aanspraken en voorwaardelijke verplichtingen

Een bij een maatschappij op het voegingstijdstip nog niet uitgewerkte aanspraak op willekeurige afschrijvingen, aanvullende aftrekken ten laste van de winst of reserveringen van winst en op dat tijdstip bestaande voorwaardelijke verplichtingen van winstvermeerderingen gaan over op de fiscale eenheid.

AFDELING 2 BEPALINGEN TIJDENS DE FISCALE EENHEID

Artikel 8. Verplichtingen van maatschappijen

1. De moedermaatschappij legt bij de aangifte jaarlijks de balansen en resultatenrekeningen over zoals deze door de daartoe bevoegde organen van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij zijn vastgesteld.

2. Op verzoek van de inspecteur die belast is met de aanslagregeling van de moedermaatschappij, wordt de balans van de fiscale eenheid jaarlijks toegelicht met een staat die aangeeft tot welke maatschappij de activa en passiva behoren.

3. De verplichtingen welke ingevolge de Algemene wet inzake rijksbelastingen en ingevolge andere wetten rusten op de bestuurders of vereffenaars van een dochtermaatschappij, blijven in stand met uitzondering van de verplichting tot het doen van aangifte op de voet van artikel 8 van eerstgenoemde wet. De in stand blijvende verplichtingen behoeven echter niet te worden nagekomen voor zover deze door de bestuurders of vereffenaars van de moedermaatschappij worden nagekomen.

4. Maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid voldoen ieder afzonderlijk aan de verplichting bedoeld in artikel 8b, derde lid, van de wet.

Artikel 9. Waardering van activa en passiva

De door een lichaam gekozen gedragslijn met betrekking tot de waardering van activa en passiva en de vorming van reserves wordt na het opgenomen zijn van dat lichaam in een fiscale eenheid voortgezet met betrekking tot bij dat lichaam op het voegingstijdstip aanwezige activa, passiva en reserves.

Artikel 10. Aandelen in dochtermaatschappij die niet in bezit zijn van de fiscale eenheid

1. Dividenden betaalbaar gesteld op aandelen in een dochtermaatschappij aan aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid worden aangemerkt als uitdelingen van winst van de fiscale eenheid.

2. Kosten voor of in verband met de verwerving van aandelen in een dochtermaatschappij die nog niet in het bezit zijn van de fiscale eenheid, komen bij het bepalen van de winst niet in aftrek voor zover deze bij afwezigheid van de fiscale eenheid ook niet in aftrek zouden komen.

3. Indien de vervreemding van aandelen in een dochtermaatschappij niet leidt tot de verbreking van de fiscale eenheid ten aanzien van die

dochtermaatschappij, worden voordelen uit of in verband met die vervreemding bij het bepalen van de winst niet in aanmerking genomen voor zover deze bij afwezigheid van de fiscale eenheid ook niet in aanmerking zouden worden genomen.

AFDELING 3 VERREKENING VOORVOEGINGSVERLIEZEN

Artikel 11. Uitsluiting voorvoegingsverliezen

Voor zover voorvoegingsverliezen van een maatschappij reeds voor het voegingstijdstip van die maatschappij bij een andere, van de fiscale eenheid deel uitmakende maatschappij tot uitdrukking zijn gekomen in de vorm van een vermindering van in aanmerking te nemen winst, kunnen deze verliezen niet worden verrekend met de belastbare winst van de fiscale eenheid.

Artikel 12. Volgorde horizontale verliesverrekening

1. Voor de toepassing artikel 15ae van de wet wordt de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid bepaald op de voet van artikel 15ah, eerste lid, van de wet met in achtname van het navolgende:

a. indien de berekening van het resultaat van de fiscale eenheid over een jaar per saldo leidt tot winst, wordt een verlies van een maatschappij over dat jaar zoveel mogelijk in mindering gebracht op de winsten van maatschappijen die geen voorvoegingsverliezen hebben. Een resterend deel van dat verlies wordt in mindering gebracht op de winsten van de andere maatschappijen naar verhouding van de winsten van die maatschappijen;

b. indien de berekening van het resultaat van de fiscale eenheid over een jaar per saldo leidt tot verlies, wordt de winst van een maatschappij over dat jaar zoveel mogelijk gesaldeerd met de verliezen van maatschappijen die geen aanspraak hebben op verrekening van verliezen van tijdens de fiscale eenheid met winsten van voor hun voegingstijdstip. Een resterend deel van die winst wordt gesaldeerd met de verliezen van de andere maatschappijen naar verhouding van de verliezen van die maatschappijen.

2. Voor de toepassing van het eerste lid op situaties bestreken door artikel 15ae, eerste lid, onderdelen c en d, van de wet, wordt onder maatschappij ook verstaan een bestaande fiscale eenheid die is uitgebreid onderscheidenlijk een bestaande fiscale eenheid die is opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid.

AFDELING 4 DE VERBREKING VAN DE FISCALE EENHEID

Artikel 13. Vermogensopstelling

1. In geval van ontvoering van een dochtermaatschappij wordt bij de aangifte van de moedermaatschappij over het jaar waarin de ontvoering is gelegen een vermogensopstelling gevoegd ter bepaling van het vermogen van die maatschappij direct na de ontvoering. De moedermaatschappij overlegt bij die aangifte tevens een vermogensopstelling per hetzelfde tijdstip waarin de verhoudingen met de ontvoegde dochtermaatschappij zijn opgenomen.

2. De moedermaatschappij brengt de winst die wordt genoten als gevolg van de ontvoering afzonderlijk tot uitdrukking.

3. In geval van beëindiging van een fiscale eenheid vinden het eerste en tweede lid overeenkomstige toepassing.

Artikel 14. Vervreemding aandelen, bedrijfsfusie, fusie of splitsing: moment vervreemding, overdracht of overgang; verschuiving ontvoegingstijdstip naar aanvang boekjaar

1. Indien aandelen in een dochtermaatschappij worden vervreemd en in samenhang daarmee de fiscale eenheid ten aanzien van die dochtermaatschappij op dat tijdstip eindigt, wordt die vervreemding geacht plaats te vinden na de ontvoeging van die dochtermaatschappij.

2. Indien een maatschappij als aangeduid in het vierde lid is betrokken bij een bedrijfsfusie, fusie of splitsing en in samenhang daarmee de fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij eindigt op hetzelfde tijdstip als waarop de overdracht of overgang van de vermogensbestanddelen plaatsvindt, wordt die overdracht of overgang geacht plaats te vinden na de ontvoeging van die maatschappij.

3. Indien een maatschappij als aangeduid in het vierde lid is betrokken bij een fusie of splitsing en in samenhang daarmee de fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij eindigt, wordt op verzoek het ontvoegingstijdstip gesteld op de aanvang van het boekjaar waarin de fusie of splitsing plaatsvindt, mits:

a. de in artikel 312, tweede lid, onderdeel f, van Boek 2 BW (voor de fusie) onderscheidenlijk artikel 334f, tweede lid, onderdeel i, van Boek 2 BW (voor de splitsing) bedoelde verantwoording van financiële gegevens eveneens vanaf dat tijdstip plaatsvindt, en

b. de in artikel 318, eerste lid, van Boek 2 BW (voor de fusie) onderscheidenlijk artikel 334n, eerste lid, van Boek 2 BW (voor de splitsing) bedoelde notariële akte binnen 12 maanden na de aanvang van dat boekjaar wordt verleden, en

c. met het verschuiven van het ontvoegingstijdstip geen incidenteel fiscaal voordeel wordt beoogd of behaald.

4. Het tweede en derde lid zijn van toepassing indien:

a. de maatschappij als overdrager of overnemer is betrokken bij een bedrijfsfusie als bedoeld in artikel 14, eerste lid, van de wet;

b. de maatschappij als splitsende rechtspersoon is betrokken bij een splitsing als bedoeld in artikel 14a, eerste lid, van de wet;

c. de maatschappij als verdwijnende of verkrijgende rechtspersoon is betrokken bij een fusie als bedoeld in artikel 14b, eerste lid, van de wet.

Artikel 15. Toerekening opgeofferde bedrag

Indien direct voorafgaande aan de ontvoeging van een dochtermaatschappij de aandelen in die dochtermaatschappij in het bezit zijn van meer dan één maatschappij, wordt bij de ontvoeging het voor die dochtermaatschappij opgeofferde bedrag, bedoeld in artikel 13d, achtste lid, van de wet toegerekend aan elk van deze maatschappijen naar rato van het aandelenbezit, rekening houdend met eventueel aan dat aandelenbezit verbonden bijzondere rechten.

Artikel 16. Berekening liquidatieverlies met betrekking tot een tussenholding na ontvoeging

Indien tot het vermogen van een ontvoegde dochtermaatschappij een deelneming behoort, wordt voor de toepassing van artikel 13d, vierde lid, van de wet geen rekening gehouden met waardeveranderingen van die deelneming welke tot uiting zijn gekomen in het voor die dochtermaatschappij opgeofferde bedrag.

HOOFDSTUK III SPECIFIEKE BEPALINGEN BIJ EEN JURIDISCHE SPLITSING OF JURIDISCHE FUSIE BINNEN FISCALE EENHEID

Artikel 17. Splitsing van dochtermaatschappij binnen fiscale eenheid

1. Indien bij een splitsing als bedoeld in artikel 14a, eerste lid, van de wet van een tot een fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij die dochtermaatschappij ophoudt te bestaan en de verkrijgende rechtspersonen deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid, wordt op verzoek van de moedermaatschappij de fiscale eenheid ten aanzien van de splitsende dochtermaatschappij geacht niet te zijn verbroken en vinden vanaf het tijdstip van splitsing de hierna weergegeven bijzondere regelingen toepassing.

2. De verrekening als bedoeld in artikel 15ae van de wet van voorvoegingsverliezen van de splitsende dochtermaatschappij met de belastbare winst van de fiscale eenheid en de verrekening van een verlies van de fiscale eenheid met de voor het voegingstijdstip van de splitsende dochtermaatschappij genoten belastbare winst van die dochtermaatschappij, vindt plaats alsof er geen splitsing heeft plaatsgevonden.

3. Bij ontvoeging van een verkrijgende rechtspersoon kunnen voorvoegingsverliezen van de gesplitste dochtermaatschappij en fiscale eenheidsverliezen welke toerekenbaar zijn aan de gesplitste dochtermaatschappij op verzoek van de verkrijgende rechtspersoon en de moedermaatschappij en onder nader door de inspecteur te stellen voorwaarden worden meegegeven met de verkrijgende rechtspersoon voor zover deze de activiteiten van de gesplitste dochtermaatschappij heeft voortgezet. De in de eerste volzin bedoelde voorwaarden mogen slechts strekken ter verzekering van de heffing en de invordering van belasting welke verschuldigd zou zijn of zou worden indien geen ontvoeging van de verkrijgende rechtspersoon had plaatsgevonden.

4. De verkrijgende rechtspersonen treden met betrekking tot al hetgeen in het kader van de splitsing is verkregen in de plaats van de splitsende dochtermaatschappij.

5. Voor de toepassing van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, vindt de overbrenging van buitenlandse winsten en verliezen van de gesplitste dochtermaatschappij van voor het tijdstip van splitsing, plaats alsof de splitsing niet heeft plaatsgevonden.

6. Aftrekbepalingen uit hoofde van artikel 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet blijven doorlopen alsof de splitsing niet heeft plaatsgevonden.

7. Het verzoek bedoeld in het eerste lid wordt gedaan uiterlijk bij de aangifte over het boekjaar waarin de splitsing heeft plaatsgevonden.

8. Met betrekking tot een verzoek als bedoeld in het derde lid is artikel 15af, derde lid, van de wet van overeenkomstige toepassing.

Artikel 18. Juridische fusie van dochtermaatschappij binnen fiscale eenheid

1. Indien bij een fusie als bedoeld in artikel 14b, eerste lid, van de wet een tot een fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij ophoudt te bestaan en de verkrijgende rechtspersoon deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid, wordt op verzoek van de moedermaatschappij de fiscale eenheid ten aanzien van de verdwijnende dochtermaatschappij geacht niet te zijn verbroken en vinden vanaf het tijdstip van fusie de hierna weergegeven bijzondere regelingen toepassing.

2. De verrekening als bedoeld in artikel 15ae van de wet van voorvoegingsverliezen van de verdwijnende dochtermaatschappij met de belastbare winst van de fiscale eenheid en de verrekening van een verlies van de fiscale eenheid met de voor het voegingstijdstip van de verdwij-

nende dochtermaatschappij genoten belastbare winst van die dochtermaatschappij, vindt plaats alsof er geen fusie heeft plaatsgevonden.

3. Bij ontvoeging van de verkrijgende rechtspersoon kunnen voorvoegingsverliezen van de verdwenen dochtermaatschappij en fiscale eenheidsverliezen welke toerekenbaar zijn aan de verdwenen dochtermaatschappij op verzoek van de verkrijgende rechtspersoon en onder nader door de inspecteur te stellen voorwaarden worden meegegeven met de verkrijgende rechtspersoon voor zover deze de activiteiten van de verdwenen dochtermaatschappij heeft voortgezet. De in de eerste volzin bedoelde voorwaarden mogen slechts strekken ter verzekering van de heffing en de invordering van belasting welke verschuldigd zou zijn of zou worden indien geen ontvoeging van de verkrijgende rechtspersoon had plaatsgevonden.

4. De verkrijgende rechtspersoon treedt met betrekking tot al hetgeen in het kader van de fusie is verkregen in de plaats van een verdwijnende dochtermaatschappij.

5. Voor de toepassing van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, vindt de overbrenging van buitenlandse winsten en verliezen van de verdwenen dochtermaatschappij van voor het tijdstip van fusie, plaats alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden.

6. Aftrekbeperkingen uit hoofde van artikel 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet blijven doorlopen alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden.

7. Het verzoek bedoeld in het eerste lid wordt gedaan uiterlijk bij de aangifte over het boekjaar waarin de fusie heeft plaatsgevonden.

8. Met betrekking tot een verzoek als bedoeld het derde lid is artikel 15af, derde lid, van de wet van overeenkomstige toepassing.

HOOFDSTUK IV SPECIFIEKE BEPALINGEN BIJ EEN FISCALE EENHEID TUSSEN VERZEKERAARS EN NIET-VERZEKERAARS EN TUSSEN VERZEKERAARS ONDERLING

AFDELING 1 DEFINITIES

Artikel 19

1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt verstaan onder:

- a. het besluit verzekeraars 2001: het Besluit winstbepaling en reserves verzekeraars 2001;
- b. egalisatiereserve: egalisatiereserve als bedoeld in artikel 7 van het besluit verzekeraars 2001;
- c. calamiteitenreserve: calamiteitenreserve als bedoeld in artikel 12 van het besluit verzekeraars 2001;
- d. een verzekeraar: een belastingplichtige als bedoeld in artikel 7 van het besluit verzekeraars 2001.

2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt mede als verzekeraar aangemerkt de verzekeraar tezamen met een of meer van de volgende tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen:

- a. een dochtermaatschappij van de verzekeraar, welke niet een verzekeraar is en welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden ten behoeve van de verzekeraar verricht;
- b. een maatschappij waarvan de activiteiten uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, direct of indirect, bestaan uit het houden van de aandelen van de verzekeraar en daarmee samenhangende werkzaamheden;
- c. een dochtermaatschappij van de verzekeraar, welke eveneens een verzekeraar is.

3. Van het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend verrichten van werkzaamheden ten behoeve van een verzekeraar als bedoeld in het tweede lid, onderdeel a, is sprake indien in de dochtermaatschappij zijn ondergebracht:

- a. bedrijfsmiddelen welke nodig zijn voor de uitoefening van het door de verzekeraar uitgeoefende verzekeringsbedrijf;
- b. werkzaamheden die behoren tot het door de verzekeraar uitgeoefende verzekeringsbedrijf;
- c. werkzaamheden die direct voortvloeien uit het door de verzekeraar uitgeoefende verzekeringsbedrijf, en welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten behoeve van de verzekerden plaatsvinden, of
- d. werkzaamheden die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend dienstbaar zijn aan het door de verzekeraar uitgeoefende verzekeringsbedrijf.

AFDELING 2 BEPALINGEN INZAKE JAARLIJKSE TOEVOEGINGEN EN ONTTREKKINGEN AAN DE EGALISATIERESERVE BIJ EEN FISCALE EENHEID TUSSEN EEN VERZEKERAAR EN EEN NIET-VERZEKERAAR

Artikel 20

Indien een verzekeraar een fiscale eenheid vormt met een belastingplichtige op wie het besluit verzekeraars 2001 niet van toepassing is, worden de toevoegingen en onttrekkingen aan de egalisatiereserve, bedoeld in de artikelen 9, 10 en 11 van het besluit verzekeraars 2001, bepaald alsof de verzekeraar geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, met dien verstande dat:

- a. voor het bepalen van de limiet van artikel 9, eerste lid, onderdeel b, van het besluit verzekeraars 2001, artikel 15ah van de wet overeenkomstige toepassing vindt;
- b. voor het bepalen van de limiet van artikel 9, eerste lid, onderdeel c, van het besluit verzekeraars 2001, als het belastbare bedrag of belastbare binnenlandse bedrag geldt het zodanige bedrag van de fiscale eenheid;
- c. voor de berekening van de voor opnemings in de egalisatiereserve beschikbare over het jaar genoten winst de belasting wordt gesteld op 35 percent van de op voet van artikel 15ah van de wet aan de verzekeraar toe te rekenen winst van de fiscale eenheid.

AFDELING 3 BEPALINGEN BIJ EEN FISCALE EENHEID TUSSEN VERZEKERAARS EN NIET-VERZEKERAARS EN TUSSEN VERZEKERAARS ONDERLING WAT BETREFT TOETS EGALISATIERESERVE AAN HET VERMOGEN

Artikel 21

1. Indien op het voegingstijdstip tot de fiscale eenheid twee of meer verzekeraars gaan behoren, wordt de egalisatiereserve op dat tijdstip gesteld op de som van die reserves van die verzekeraars direct voorafgaande aan de voeging.

2. Indien op het voegingstijdstip het bedrag waarmee het vermogen de egalisatiereserve te boven gaat (vermogensruimte) – een en ander opgevat overeenkomstig artikel 11, derde lid, van het besluit verzekeraars 2001 – afneemt als gevolg van de voeging en het betreft een situatie als bedoeld in artikel 19, tweede lid, onderdeel a, wordt per het einde van ieder jaar daarna, gedurende twintig jaren, doch ten hoogste zo lang de verzekeraar en de dochtermaatschappij tezamen in aanmerking worden genomen, de vermogensruimte van de verzekeraar fictief verhoogd. De verhoging is gelijk aan het bedrag waarmee op het voegingstijdstip de boekwaarde van de deelneming in de dochtermaatschappij te boven gaat het bedrag van het vermogen van die maatschappij, verminderd met 5 percent voor elk jaar dat inmiddels is verstreken na de voeging.

3. Het tweede lid is van overeenkomstige toepassing in een situatie als bedoeld in artikel 19, tweede lid, onderdeel b.

4. Het tweede lid is van overeenkomstige toepassing in een situatie als bedoeld in artikel 19, tweede lid, onderdeel c. In deze situatie wordt de

vermogensruimte van de verzekeraar jaarlijks voorts fictief verhoogd met het bedrag waarmee op het voegingstijdstip het vermogen van de dochtermaatschappij haar gestorte kapitaal te boven gaat.

5. Indien op een voegingstijdstip de vermogensruimte toeneemt en bij een uitbreiding daarna van de fiscale eenheid de vermogensruimte afneemt, vindt bij die uitbreiding een fictieve verhoging van de vermogensruimte geen toepassing tot het bedrag van de eerdere toename van de ruimte.

6. Een fictieve verhoging van de vermogensruimte blijft achterwege indien het betreft de voeging van een dochtermaatschappij die reeds eerder deel uitmaakte van een fiscale eenheid met de verzekeraar.

AFDELING 4 VERDELING EGALISATIERESERVE BIJ EEN FISCALE EENHEID TUSSEN VERZEKERAARS EN NIET-VERZEKERAARS EN TUSSEN VERZEKERAARS ONDERLING BIJ ONTVOEGING

Artikel 22

Indien de ontvoeging betreft een verzekeraar en er bij die ontvoeging nog een of meer verzekeraars achterblijven dan wel de ontvoeging betreft meer dan een verzekeraar, wordt de egalisatiereserve van de fiscale eenheid zodanig verdeeld over de verzekeraars dat bij de afzonderlijke verzekeraar de egalisatiereserve niet uitgaat boven het laagste van de volgende bedragen:

a. het vermogen van die verzekeraar, verminderd met het gestorte kapitaal en met de overige toelaatbare reserves van die verzekeraar. Hierbij worden voor het bepalen van het vermogen mede als schulden aangemerkt de bij het bepalen van de winst niet in aftrek komende uitdelingen en daarmee gelijkgestelde betalingen die na ontvoeging plaatsvinden en betrekking hebben op tijdvakken van daarvoor. Indien het betreft een verzekeraar die achterblijft in de fiscale eenheid, wordt het vermogen vermeerderd met een evenredig gedeelte van de fictieve verhoging van de vermogensruimte die op de voet van artikel 21 is toegepast aan het einde van het laatste jaar voorafgaande aan de ontvoeging;

b. het voor die verzekeraar in artikel 8 of in artikel 19 van het besluit verzekeraars 2001 gestelde maximum.

De verdeling van de egalisatiereserve van de fiscale eenheid over de verzekeraars geschiedt zoveel mogelijk naar verhouding van de voor de afzonderlijke verzekeraars geldende laagste van de bedragen bedoeld in de eerste volzin, onderdelen a en b.

AFDELING 5 CALAMITEITENRESERVE

Artikel 23

Het bepaalde in de artikelen 20, 21 en 22 met betrekking tot een egalisatiereserve is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot een calamiteitenreserve.

HOOFDSTUK V SPECIFIEKE BEPALINGEN BIJ EEN FISCALE EENHEID VAN BELEGGINGSINSTELLINGEN

AFDELING 1 DEFINITIE

Artikel 24

Voor de toepassing van artikel 4, vijfde lid, en artikel 5, tweede lid, van het Besluit beleggingsinstellingen wordt tijdens het bestaan van een

fiscale eenheid «in omloop zijnde aandelen» opgevat als in omloop zijnde aandelen in de moedermaatschappij.

AFDELING 2 BIJ DE TOTSTANDKOMING VAN EEN FISCALE EENHEID

Artikel 25. Uit te delen winst, uitdelingstekorten, afrondingsreserve en voorvoegingsverlies

1. De door een dochtermaatschappij na haar voegingstijdstip op de voet van artikel 28, tweede lid, onderdeel b, van de wet uit te delen winst, wordt aangemerkt als door de fiscale eenheid op de voet van dat artikel onderdeel uit te delen winst van het jaar waarin de uitdeling van de dochtermaatschappij plaatsvindt. De eerste volzin is niet van toepassing met betrekking tot uit te delen winst die als zogenaamd meegekocht dividend kan worden aangemerkt.

2. Vóór het voegingstijdstip bij een maatschappij ontstane uitdelingstekorten als bedoeld in artikel 2, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen worden binnen de in dat artikel gestelde termijn slechts verrekend met de voor uitdeling beschikbare winst van de fiscale eenheid voorzover die aan die maatschappij is toe te rekenen. Artikel 15ah van de wet is hierbij van overeenkomstige toepassing. Voorts is hierbij van overeenkomstige toepassing artikel 12.

3. Indien een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid of indien een bestaande fiscale eenheid wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid vindt de verrekening van een voor dat voegingstijdstip ontstaan uitdelingstekort als bedoeld in artikel 2, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen van die bestaande fiscale eenheid binnen de in dat artikel gestelde termijn met de voor uitdeling beschikbare winst van na dat voegingstijdstip plaats voorzover deze voor uitdeling beschikbare winst is toe te rekenen aan de maatschappijen die direct voorafgaande aan dat voegingstijdstip reeds een fiscale eenheid vormden. Het tweede lid, tweede en derde volzin, is hierbij van overeenkomstige toepassing.

4. De afrondingsreserve als bedoeld in artikel 5 van het Besluit beleggingsinstellingen wordt op het voegingstijdstip gesteld op de som van de reserve van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij.

5. Het verlies van een dochtermaatschappij dat betrekking heeft op het jaar voorafgaand aan het voegingstijdstip en dat ingevolge artikel 4, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen is vastgesteld om over te brengen naar het volgende jaar, wordt niet bij de fiscale eenheid in aanmerking genomen.

AFDELING 3 BIJ DE VERBREKING VAN EEN FISCALE EENHEID

Artikel 26. Utdelingstekorten

1. Vanaf het tijdstip van ontvoeging van een dochtermaatschappij worden, binnen de in artikel 2, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen gestelde termijn, de volgende uitdelingstekorten verrekend met de voor uitdeling beschikbare winst van die dochtermaatschappij van na dat tijdstip:

- a. de uitdelingstekorten van de dochtermaatschappij van voor haar voegingstijdstip voor zover die nog niet verrekend zijn;
- b. de uitdelingstekorten van de fiscale eenheid die bij de ontvoeging nog niet verrekend zijn voor zover die aan die dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

2. Utdelingstekorten als bedoeld in het eerste lid, onder b, worden slechts toegerekend aan de dochtermaatschappij indien de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij daarom verzoeken en voorzover aannemelijk wordt gemaakt dat de uitdelingstekorten aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

3. Artikel 15af, derde tot en met zesde lid, van de wet is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 27. Herbeleggingsreserve en afrondingsreserve

1. Bij de ontvoeging van een dochtermaatschappij wordt de herbeleggingsreserve als bedoeld in artikel 4 van het Besluit beleggingsinstellingen van die dochtermaatschappij gesteld op de herbeleggingsreserve die bij de dochtermaatschappij reeds aanwezig was op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan haar voegingstijdstip, verminderd met:

a. indien de ontvoeging plaatsvindt met ingang van een boekjaar, het verlies van de fiscale eenheid dat ingevolge artikel 4, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen wordt overgebracht naar dat boekjaar; of

b. indien de ontvoeging plaatsvindt in de loop van een boekjaar, het verlies van de fiscale eenheid dat ingevolge artikel 4, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen naar dat boekjaar is overgebracht; voorzover dit verlies niet groter is dan die herbeleggingsreserve.

2. Het bedrag van het verlies dat ingevolge het eerste lid in mindering komt op de herbeleggingsreserve van de dochtermaatschappij, wordt niet meer in aanmerking genomen bij de overblijvende fiscale eenheid, onderscheidenlijk de moedermaatschappij.

3. Het verlies van een dochtermaatschappij dat betrekking heeft op het jaar voorafgaand aan het voegingstijdstip en dat ingevolge artikel 4, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen is vastgesteld om over te brengen naar het volgende jaar, wordt overgebracht naar het eerste jaar na het ontvoegingstijdstip van die dochtermaatschappij.

4. Vanaf het ontvoegingstijdstip van een dochtermaatschappij wordt de afrondingsreserve als bedoeld in artikel 5 van het Besluit beleggingsinstellingen, aangemerkt als afrondingsreserve van de overblijvende fiscale eenheid, onderscheidenlijk de moedermaatschappij.

HOOFDSTUK VI SPECIFIEKE BEPALINGEN VOOR EEN COÖPERATIE BIJ HET EINDE VAN EEN FISCALE EENHEID MET DIE COÖPERATIE ALS MOEDERMAATSCHAPPIJ

Artikel 28

1. Na het eindigen van een fiscale eenheid met een coöperatie als moedermaatschappij vindt artikel 9, eerste lid, onderdeel g, van de wet ten aanzien van die coöperatie geen toepassing op door haar na de verbreking van de eenheid genoten winst voorzover deze betrekking heeft op vermogensbestanddelen welke door haar tijdens het bestaan van de fiscale eenheid zijn verkregen van een dochtermaatschappij en voorzover deze winst op het voegingstijdstip met die dochtermaatschappij bij deze maatschappij in de vorm van stille reserves – daaronder begrepen goodwill – reeds aanwezig was.

2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op winst voorzover deze betrekking heeft op fiscaal toelaatbare reserves met betrekking tot activiteiten van een dochtermaatschappij en die reserves op het voegingstijdstip met die dochtermaatschappij bij deze maatschappij reeds aanwezig waren.

HOOFDSTUK VII SPECIFIEKE BEPALINGEN BIJ EEN FISCALE EENHEID MET EEN BUITENLANDSE BELASTINGPLICHTIGE

AFDELING 1 ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 29. Definities

1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt verstaan onder:
 - a. buitenlands belastingplichtige maatschappij: een buitenlandse belastingplichtige voorzover die op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet deel uitmaakt van een fiscale eenheid;
 - b. buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij: een buitenlands belastingplichtige maatschappij die als moedermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid;
 - c. buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij: een buitenlands belastingplichtige maatschappij die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid;
 - d. binnenlands belastingplichtige maatschappij: een binnenlandse belastingplichtige die deel uitmaakt van een fiscale eenheid;
 - e. binnenlands belastingplichtige moedermaatschappij: een binnenlandse belastingplichtige die als moedermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid;
 - f. binnenlands belastingplichtige dochtermaatschappij: een binnenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid;
 - g. hoofdhuis: een buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet, voorzover die op grond van die volzin geen deel uitmaakt van een fiscale eenheid.
2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt een belastingplichtige die op grond van artikel 2, vierde lid, eerste volzin, van de wet in Nederland, maar op grond van de Belastingregeling voor het Koninkrijk dan wel een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting niet in Nederland is gevestigd, maar wel een onderneming drijft met behulp van een in Nederland aanwezige vaste inrichting, aangemerkt als een buitenlandse belastingplichtige.

Artikel 30. Toepassing voorwaarden

1. Bij de toepassing van artikel 15, tweede lid, van de wet blijven aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een belastingplichtige die behoren tot het vermogen van een hoofdhuis buiten beschouwing.
2. Voor de toepassing van artikel 15, derde lid, onderdeel a, van de wet op een buitenlandse belastingplichtige wordt voor «de tijdvakken waarover de belasting wordt geheven» gelezen: de boekjaren.

Artikel 31. Terminologie

1. Voor de toepassing van de artikelen 15aa, 15ab, tweede tot en met zesde lid, en 15ac tot en met 15aj van de wet, wordt een buitenlandse belastingplichtige slechts als maatschappij aangemerkt voorzover deze belastingplichtige op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet deel uitmaakt van een fiscale eenheid.
2. Met betrekking tot een buitenlands belastingplichtige maatschappij wordt in artikel 15ae, eerste lid, onderdeel b, artikel 15af, eerste, vierde en zesde lid, en artikel 15ag, eerste lid, van de wet voor «belastbare winst» gelezen: Nederlands inkomen.
3. Met betrekking tot een buitenlands belastingplichtige maatschappij wordt in afwijking van artikel 15ae, derde lid, van de wet, met betrekking tot de in artikel 15ae, eerste en tweede lid, van de wet bedoelde verre-

kening in artikel 20a van de wet voor «de belastingplichtige» gelezen: de buitenlandse belastingplichtige die deel uitmaakt van de fiscale eenheid.

AFDELING 2 FISCALE EENHEID MET EEN BUITENLANDS BELASTING-PLICHTIGE MOEDERMAATSCHAPPIJ

Artikel 32. Voorwerp van de belasting; terminologie

1. Bij een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij wordt de belasting geheven naar het belastbare Nederlandse bedrag.

2. Bij een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij worden alle werkzaamheden en het gehele vermogen van een binnenlands belastingplichtige dochtermaatschappij geacht deel uit te maken van de werkzaamheden en het vermogen van die buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij, met dien verstande dat het voorwerp van de belasting met betrekking tot de werkzaamheden en het vermogen van die binnenlands belastingplichtige dochtermaatschappij wordt opgevat op de voet van hoofdstuk II van de wet.

3. Bij een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij wordt in artikel 15ae, eerste lid, onderdelen a, c en d, van de wet voor «de belastbare winst van de fiscale eenheid» respectievelijk «de belastbare winst van de bestaande fiscale eenheid» gelezen: het Nederlandse inkomen van de fiscale eenheid respectievelijk het Nederlandse inkomen van de bestaande fiscale eenheid.

Artikel 33. Rechtsverhoudingen tussen hoofdhuis van moedermaatschappij en dochtermaatschappijen

Rechtsverhoudingen tussen een dochtermaatschappij van een fiscale eenheid en het hoofdhuis van een buitenlandse belastingplichtige die als moedermaatschappij deel uitmaakt van die fiscale eenheid en uit die rechtsverhoudingen voortvloeiende betalingen, worden bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen als ware er geen fiscale eenheid.

AFDELING 3 FISCALE EENHEID MET EEN BUITENLANDS BELASTING-PLICHTIGE DOCHTERMAATSCHAPPIJ

Artikel 34. Voorwerp van de belasting

1. Bij een fiscale eenheid met een binnenlands belastingplichtige moedermaatschappij en een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij, wordt de belasting geheven naar het belastbare bedrag.

2. Bij een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij worden de werkzaamheden en het vermogen van die buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij geacht deel uit te maken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij, met dien verstande dat het voorwerp van de belasting met betrekking tot de werkzaamheden en het vermogen van die buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij wordt opgevat op de voet van hoofdstuk III van de wet.

Artikel 35. Buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is

1. Met betrekking tot de deelneming van een maatschappij in een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid met die maatschappij, blijft voor het gehele belang sprake van een deelneming waarop de regelingen inzake

de deelnemingsvrijstelling, uitsluitingen van de deelnemingsvrijstelling en alle regelingen die daarmee verband houden onverminderd van toepassing zijn als ware er geen fiscale eenheid.

2. Onverminderd het eerste lid is artikel 15 van de wet onverkort van toepassing met betrekking tot schuldverhoudingen tussen een buitenlands belastingplichtige maatschappij en een andere maatschappij die deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid.

3. Onverminderd het eerste lid, is artikel 13c, derde lid, van de wet van overeenkomstige toepassing op een deelneming als bedoeld in het eerste lid.

4. In afwijking van het eerste lid wordt met betrekking tot een deelneming als bedoeld in het eerste lid een afwaarderingsverlies op de voet van artikel 13ca, eerste lid, van de wet slechts in aanmerking genomen, voor zover aannemelijk is dat het afwaarderingsverlies wordt opgeroepen door werkzaamheden of vermogen van het hoofdhuis. Op een deelneming als bedoeld in het eerste lid, is artikel 13ca, vierde lid, tweede volzin, van de wet slechts van toepassing indien de deelneming daalt beneden een vierde gedeelte van het nominaal gestorte kapitaal in een vennootschap of wordt ontbonden.

5. Het opgeofferde bedrag voor een deelneming als bedoeld in het eerste lid, wordt slechts in aanmerking genomen voorzover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat dit bedrag in absolute zin uitgaat boven de aan de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij sinds de voeging toe te rekenen winst van de fiscale eenheid, indien die per saldo uitkomt op een negatief bedrag.

6. Artikel 13d, achtste lid, van de wet, is niet van toepassing bij de ontvoeging van een deelneming als bedoeld in het eerste lid. Een beperking van het in aanmerking nemen van het opgeofferde bedrag op de voet van het vijfde lid blijft onverminderd van toepassing na de ontvoeging van die deelneming.

7. Voor de toepassing van artikel 13d van de wet met betrekking tot een deelneming als bedoeld in het eerste lid of een deelneming die voorheen kwalificeerde als een deelneming als bedoeld in het eerste lid, wordt de in de jaren, bedoeld in artikel 13d, derde lid, van de wet aan de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid geacht mede als positief voordeel uit hoofde van de deelneming te zijn genoten, indien deze winst per saldo uitkomt op een positief bedrag. De vorige volzin is niet van toepassing voorzover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij deze winst niet feitelijk op enigerlei wijze direct of indirect als positief voordeel uit hoofde van de deelneming heeft genoten in de jaren, bedoeld in artikel 13d, derde lid, van de wet.

8. Bij de toepassing van het vijfde en zevende lid is artikel 15ah van de wet van overeenkomstige toepassing.

9. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld over de vaststelling van het opgeofferde bedrag en de positieve voordelen met betrekking tot een deelneming als bedoeld in het eerste lid indien meer dan één maatschappij een belang in die buitenlandse belastingplichtige heeft of indien het belang van een maatschappij in die buitenlandse belastingplichtige gedurende het bestaan van de fiscale eenheid is overgegaan op een andere maatschappij.

Artikel 36. Buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is

1. Indien een buitenlandse belastingplichtige als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid en ten aanzien van de aandelen als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van de wet in die buitenlandse belastingplichtige aannemelijk is dat die aandelen als belegging worden gehouden, of die buitenlandse belastingplichtige niet vanwege de Nederlandse Antillen, Aruba, of een andere Mogendheid is onderworpen

aan een belasting die aldaar in enige vorm naar de winst wordt geheven, stelt de buitenlandse belastingplichtige op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop de fiscale eenheid ten aanzien van haar tot stand komt haar activa en passiva te boek op de waarde in het economische verkeer en voegt zij de door haar gevormde fiscale reserves toe aan de winst. Artikel 35, eerste en tweede lid, is van overeenkomstige toepassing.

2. Op gezamenlijk verzoek van de moedermaatschappij en de buitenlandse belastingplichtige blijft het eerste lid buiten aanmerking.

3. Positieve voordelen uit hoofde van de in het eerste lid bedoelde aandelen worden bij de bepaling van de winst van de fiscale eenheid niet in aanmerking genomen, voorzover aannemelijk is dat deze samenhangen met of voortvloeien uit aan de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid. Indien ten aanzien van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij een verzoek is gedaan als bedoeld in het tweede lid, blijft de eerste volzin buiten toepassing tot het bedrag dat ingevolge dat verzoek niet in de heffing is betrokken.

4. Met in achtneming van artikel 13a van de wet, worden negatieve voordelen uit hoofde van de in het eerste lid bedoelde aandelen bij de bepaling van de winst van de fiscale eenheid slechts in aanmerking genomen voorzover aannemelijk is dat deze samenhangen met of voortvloeien uit werkzaamheden of vermogen van het hoofdhuis.

5. Voor de toepassing van artikel 13a van de wet op een aandelenbezit als bedoeld in het eerste lid, wordt de vrijstelling van het derde lid, eerste volzin, geacht geen toepassing te hebben gevonden.

6. Indien op het ontvoegingstijdstip de waarde in het economische verkeer van een aandelenbezit als bedoeld in het eerste lid lager is dan de boekwaarde van dat bezit, worden deze aandelen op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip teboekgesteld op de waarde in het economische verkeer.

7. Voor de toepassing van het eerste lid zijn de artikelen 13, tweede lid, derde volzin, en 13g van de wet van overeenkomstige toepassing.

8. Voor de toepassing van het derde lid, wordt de aan de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid berekend alsof zij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, waarbij winsten en verliezen van voor het voegingstijdstip buiten aanmerking blijven.

Artikel 37. Waarderingsvoorschrift voor buitenlandse belastingplichtige bij voeging of ontvoeging niet van toepassing

1. Bij voeging van een buitenlandse belastingplichtige als dochtermaatschappij is artikel 15ab, eerste lid, van de wet niet van toepassing op het belang in die buitenlandse belastingplichtige.

2. Bij ontvoeging van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij is artikel 15aj, zesde lid, van de wet niet van toepassing op het belang in die buitenlandse belastingplichtige.

Artikel 38. Reserve financieringsactiviteiten

Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, van de wet wordt niet als kapitaalstorting beschouwd een directe of indirecte kapitaalstorting of verwerving van aandelen in een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid, voor zover die kapitaalstorting of verwerving betrekking heeft op werkzaamheden en vermogen van die buitenlandse belastingplichtige die ingevolge artikel 34, tweede lid, deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij van die fiscale eenheid.

Artikel 39. Zetelverplaatsing naar Nederland

1. Indien de fiscale eenheid met een buitenlandse belastingplichtige eindigt omdat die belastingplichtige de plaats van werkelijke leiding verplaatst naar Nederland en direct aansluitend aan het ontvoegings-tijdstip een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, wordt er voor de toepassing van de artikelen 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj, eerste lid, van de wet geacht geen ontvoeging te hebben plaatsgevonden.

2. De aansluitende fiscale eenheid treedt voor de toepassing van de artikelen 15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de wet in de plaats van de voorafgaande fiscale eenheid.

Artikel 40. Zetelverplaatsing naar het buitenland

1. Indien de fiscale eenheid met een binnenlandse belastingplichtige eindigt omdat die belastingplichtige de plaats van werkelijke leiding verplaatst naar het buitenland met achterlating in Nederland van een vaste inrichting en direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, wordt er voor de toepassing van de artikelen 15ae, 15af en 15ag van de wet geacht geen ontvoeging te hebben plaatsgevonden. Voorts blijft artikel 15ai van de wet buiten toepassing, behoudens voorzover het vermogensbestanddelen betreft die zijn overgedragen door een onderdeel van de belastingplichtige dat als gevolg van de verplaatsing van de plaats van de werkelijke leiding geen deel meer uitmaakt van de fiscale eenheid.

2. Bij een voortzetting van de fiscale eenheid op de voet van het eerste lid, wordt er voor de toepassing van artikel 15aj, eerste lid, van de wet geacht geen ontvoeging te hebben plaatsgevonden, behoudens voor zover de herinvesteringsreserve is gevormd door onderscheidenlijk het voornemen tot herinvestering uitsluitend bestond bij een onderdeel van de belastingplichtige dat als gevolg van de verplaatsing van de plaats van werkelijke leiding geen deel meer uitmaakt van de fiscale eenheid.

3. De aansluitende fiscale eenheid treedt voor de toepassing van de artikelen 15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de wet in de plaats van de voorafgaande fiscale eenheid. Bij de toepassing van artikel 15ai van de wet geldt de in de plaats treding niet voorzover afrekening op grond van het eerste lid of artikel 15c van de wet heeft plaatsgevonden.

HOOFDSTUK VIII VOORKOMING DUBBELE BELASTING

AFDELING 1 ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 41. Definitie

Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt onder buitenlandse winst verstaan: winst die ingevolge een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

Artikel 42. Delegatiebevoegdheid inzake voorrangregeling buitenlandse resultaten

Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de toedeling van de winst van een fiscale eenheid en te verrekenen buitenlandse belasting in het kader van het verlenen van verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting in situaties waarin dit hoofdstuk van toepassing is, waarbij de winst van de fiscale eenheid en de te verrekenen

buitenlandse belasting zoveel mogelijk zal worden toegerekend aan te verlenen verminderingen ter zake van buitenlandse resultaten die zijn begrepen in de na een voegingstijdstip behaalde winst van de fiscale eenheid.

AFDELING 2 BUITENLANDSE RESULTATEN VAN VÓÓR HET VOEGINGS- TIJDSTIP

Artikel 43. Doorgeschoven en in te halen buitenlandse winst van vóór het voegingstijdstip

1. Indien ingevolge een regeling ter voorkoming van dubbele belasting een positieve of negatieve buitenlandse winst van een maatschappij wordt overgebracht naar het jaar waarin de fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij tot stand komt, wordt in dat jaar bij het berekenen op de voet van artikel 15ac, vierde lid, van de wet van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting:

a. die positieve buitenlandse winst in aanmerking genomen voorzover de winst van de fiscale eenheid, na verrekening volgens de daarvoor geldende regels met verliezen uit andere jaren, aan die maatschappij is toe te rekenen, onderscheidenlijk

b. die negatieve buitenlandse winst in aanmerking genomen voorzover de buitenlandse winst van de fiscale eenheid, na verrekening volgens de daarvoor geldende regels met verliezen uit andere jaren, aan die maatschappij is toe te rekenen.

2. Voor de toepassing van het eerste lid wordt buitenlandse winst die wordt behaald met een vermogensbestanddeel dat binnen de fiscale eenheid is overgedragen, toegerekend aan de maatschappij van wier vermogen dat vermogensbestanddeel op het voegingstijdstip deel uitmaakte. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot buitenlandse winst die wordt behaald met een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste vertegenwoordiger.

3. Artikel 15ah van de wet en artikel 12 van dit besluit zijn van overeenkomstige toepassing.

4. Voorzover een in de aanhef van het eerste lid bedoeld bedrag aan winst ingevolge het bepaalde in onderdeel a of b van dat lid niet in aanmerking is genomen in een jaar, of ingevolge de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting niet tot een vermindering van belasting over een jaar heeft geleid, wordt het volgens de daarvoor geldende regelingen telkens overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van dit artikel in aanmerking genomen.

Artikel 44. Voortgewentelde buitenlandse bronbelasting van vóór het voegingstijdstip

1. Indien ingevolge een regeling ter voorkoming van dubbele belasting een vanwege een andere mogendheid van een maatschappij geheven belasting – een andere belasting dan bedoeld in artikel 45 – ter verrekening wordt voortgewenteld naar het jaar waarin de fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij tot stand komt, wordt in dat jaar bij het berekenen op de voet van artikel 15ac, vierde lid, van de wet van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting, die belasting in aanmerking genomen tot ten hoogste het volgens het tweede lid te bepalen bedrag.

2. Van de ter verrekening voortgewentelde belasting wordt ten hoogste in aanmerking genomen het bedrag dat tot de belasting die over de winst van de fiscale eenheid zou zijn verschuldigd zonder de voortwenteling in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de bij de verrekening van in dat jaar vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, anders dan

bedoeld in artikel 45, in aanmerking te nemen inkomsten, verminderd met de daarop drukkende kosten, die zijn begrepen in, en ten hoogste tot het bedrag van, de aan die maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid, staat tot de winst van de fiscale eenheid verminderd, volgens de daarvoor geldende regels, met de te verrekenen verliezen uit andere jaren voorzover deze bestaan uit negatieve winst.

3. Artikel 15ah van de wet en artikel 12 van dit besluit zijn van overeenkomstige toepassing.

4. Voor de toepassing van het tweede lid worden vermogensbestanddelen uit hoofde waarvan inkomsten als bedoeld in het eerste lid worden ontvangen, die binnen de fiscale eenheid zijn overgedragen, toegerekend aan de maatschappij van wier vermogen die vermogensbestanddelen op het voegingstijdstip deel uitmaakten.

5. Voorzover een in het eerste lid bedoeld bedrag aan voortgewentelde belasting op grond van dat lid in combinatie met het tweede lid niet in aanmerking is genomen, of ingevolge de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting niet tot een vermindering van belasting heeft geleid, wordt het volgens de daarvoor geldende regelingen telkens overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van dit artikel in aanmerking genomen.

Artikel 45. Voortgewentelde belasting bij passieve winst uit buitenlandse onderneming van vóór het voegingstijdstip

1. Indien ingevolge een regeling ter voorkoming van dubbele belasting een aanspraak van een maatschappij op vermindering van vennootschapsbelasting ter zake van vanwege een andere mogendheid geheven belasting over winst behaald met een onderneming als bedoeld in artikel 32, vijfde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (passieve winst uit buitenlandse onderneming) wordt voortgewenteld naar het jaar waarin de fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij tot stand komt, wordt in dat jaar bij het berekenen op de voet van artikel 15ac, vierde lid, van de wet van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting, het bedrag van die aanspraak in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag dat tot de belasting die over de winst van de fiscale eenheid zou zijn verschuldigd zonder de voortwenteling in dezelfde verhouding staat als het gezamenlijke bedrag van de in de aan die maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid begrepen passieve winst uit buitenlandse onderneming staat tot de winst van de fiscale eenheid verminderd, volgens de daarvoor geldende regels, met de te verrekenen verliezen uit andere jaren voorzover deze bestaan uit negatieve winst.

2. Artikel 15ah van de wet en artikel 12 van dit besluit zijn van overeenkomstige toepassing.

3. Voorzover het bedrag van de in het eerste lid bedoelde voortgewentelde aanspraak op grond van dat lid niet in aanmerking is genomen, of ingevolge de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting niet tot een vermindering van belasting heeft geleid, wordt het volgens de daarvoor geldende regelingen telkens overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van dit artikel in aanmerking genomen.

4. Voor de toepassing van het eerste lid wordt passieve winst uit buitenlandse onderneming die wordt behaald met een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting die binnen de fiscale eenheid is overgedragen, toegerekend aan de maatschappij van wier vermogen die vaste inrichting op het voegingstijdstip deel uitmaakte.

5. Met betrekking tot een ingevolge een regeling ter voorkoming van dubbele belasting over te brengen bedrag aan negatieve passieve winst uit buitenlandse onderneming van een maatschappij naar het jaar waarin de fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij tot stand komt, is

artikel 43, eerste lid, onderdeel b, en vierde lid, van overeenkomstige toepassing.

AFDELING 3 BUITENLANDSE RESULTATEN VAN VÓÓR HET ONTVOEGINGSTIJDSTIP

Artikel 46. Over het ontvoegingstijdstip door te schuiven en in te halen buitenlandse winst

1. In geval van ontvoeging van een maatschappij gaan de ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting naar een volgend jaar over te brengen positieve of negatieve buitenlandse winsten van de fiscale eenheid over op die maatschappij voorzover:

a. deze winsten zijn behaald met een op het ontvoegingstijdstip tot het vermogen van die maatschappij behorend vermogensbestanddeel, behoudens voorzover het winsten in de zin van de aanhef van artikel 43, eerste lid, van een andere maatschappij betreffen; of

b. het winsten in de zin van de aanhef van artikel 43, eerste lid, van deze maatschappij betreffen.

2. Artikel 15ah van de wet en artikel 12 van dit besluit zijn van overeenkomstige toepassing.

3. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot buitenlandse winst die wordt behaald met een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste vertegenwoordiger.

Artikel 47. Over het ontvoegingstijdstip voort te wentelen bronbelasting

In geval van ontvoeging van een maatschappij gaan de ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting naar een volgend jaar ter verrekening voort te wentelen bedragen aan vanwege een andere mogelijkheid geheven belasting – een andere belasting dan bedoeld in artikel 45 – over op die maatschappij voorzover die belasting van die maatschappij is geheven.

Artikel 48. Over het ontvoegingstijdstip voort te wentelen belasting bij passieve winst uit buitenlandse onderneming

1. In geval van ontvoeging van een maatschappij gaan de ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting naar een volgend jaar ter verrekening voort te wentelen aanspraken op vermindering van belasting ter zake vanwege een andere mogelijkheid geheven belasting over passieve winst uit buitenlandse onderneming over op die maatschappij voorzover deze winst is behaald met een op het ontvoegingstijdstip tot het vermogen van die maatschappij behorende onderneming die, of gedeelte van een onderneming dat, met behulp van een vaste inrichting wordt gedreven als bedoeld in 32, vijfde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op bedragen aan negatieve passieve winst uit buitenlandse onderneming.

3. Artikel 15ah van de wet en artikel 12 van dit besluit zijn van overeenkomstige toepassing.

HOOFDSTUK IX SLOTBEPALINGEN

Artikel 49. Inwerkingtreding

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag die is gelegen acht weken na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het is gepubliceerd en werkt terug tot en met 1 januari 2003.

Artikel 50. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit fiscale eenheid 2003.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 17 december 2002

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck

Uitgegeven de *vierentwintigste* december 2002

De Minister van Justitie,
J. P. H. Donner

Het advies van de Raad van State is openbaar gemaakt door terinzagelegging bij het Ministerie van Financiën. Tevens zal het advies met de daarbij ter inzage gelegde stukken worden opgenomen in het bijvoegsel bij de Staatscourant van 14 januari 2003, nr. 9.

NOTA VAN TOELICHTING

ALGEMEEN

Bij de wet van 11 december 2002, Stb. 618, tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) is het wettelijke regime voor de fiscale eenheid gewijzigd. De wetswijziging heeft ten doel om, naast het oplossen van een aantal in de praktijk gebleken knelpunten, te komen tot uniformering en codificatie van de eisen die gesteld worden voor het kunnen vormen van een fiscale eenheid. Tot nu toe zijn deze eisen ten dele opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: de wet) en ten dele in de zogenoemde standaardvoorwaarden. De standaardvoorwaarden zijn in de loop van de tijd verschillende keren aangepast, waardoor de situatie is ontstaan dat niet iedere fiscale eenheid door een identiek regime wordt beheerst.

Bij de wetswijziging is een deel van de voorwaarden opgenomen in de wet zelf. Daarnaast wordt de mogelijkheid gecreëerd om bij algemene maatregel van bestuur nadere regels te geven met betrekking tot enkele bijzondere situaties en worden regels gegeven tot verzekering van de heffing en invordering van de belasting. Tenslotte wordt de mogelijkheid geopend om een fiscale eenheid tot stand te brengen met of tussen buitenlands belastingplichtige entiteiten en tussen verzekeraars en niet-verzekeraars. Met het opnemen van de nadere regels in een algemene maatregel van bestuur worden in de toekomst op alle fiscale eenheden dezelfde regels van toepassing.

De nadere regels zijn uitgewerkt in het onderhavige Besluit fiscale eenheid 2003 (hierna: het besluit). Dit besluit geeft voorschriften die van toepassing zijn op alle fiscale eenheden, maar bevat tevens specifieke voorschriften voor enige bijzondere situaties. De voorschriften in het besluit zijn enerzijds ontleend aan de zogenoemde standaardvoorwaarden en aan het bestaande uitvoeringsbeleid (uitvoeringsresoluties), en vormen daarvan de codificatie. Anderzijds hebben zij betrekking op de nieuwe mogelijkheden die worden gecreëerd bij de hiervoor genoemde wetswijziging.

In hoofdstuk I zijn enige algemene bepalingen en definities opgenomen. Hoofdstuk II bevat een aantal generieke bepalingen voor de fiscale eenheid. Hierbij gaat het om bepalingen met betrekking tot het begin, het bestaan en het einde van de fiscale eenheid, alsmede om de verliesverrekening. Deze bepalingen gelden voor alle fiscale eenheden, tenzij dit uitdrukkelijk wordt uitgesloten of beperkt. Hoofdstuk III bevat een aantal specifieke regelingen ten aanzien van een juridische splitsing of juridische fusie binnen fiscale eenheid. De hoofdstukken IV tot en met VII bevatten regelingen voor fiscale eenheden van of met belastingplichtigen op wie bijzondere winstbepalingen van toepassing zijn. Dit betreft verzekeraars in hoofdstuk IV en beleggingsinstellingen in hoofdstuk V. Hoofdstuk VI bevat specifieke bepalingen voor een coöperatie bij het einde van een fiscale eenheid met die coöperatie als moedermaatschappij. Hoofdstuk VII handelt over de fiscale eenheid met een buitenlandse belastingplichtige met een Nederlandse vaste inrichting. Hoofdstuk VIII bevat enkele specifieke bepalingen met betrekking tot de voorkoming van dubbele belasting in relatie tot de fiscale eenheid. Hoofdstuk IX bevat de slotbepalingen.

Bij het opstellen van het besluit zijn de inhoud van en ervaring met de bestaande standaardvoorwaarden tegen het licht gehouden. Na zorgvuldige afweging zijn de bestaande voorwaarden deels integraal en deels na aanpassing gecodificeerd. Tevens is gebleken dat een aantal voorwaarden kan vervallen. Als bijlage is een transponeringstabel opgenomen die laat zien in welk artikel van de wet of van dit besluit de bestaande standaardvoorwaarden en uitvoeringsresoluties zijn verwoord.

De uniformering van voorwaarden leidt tot een verduidelijking en daarmee tot een verlichting van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven.

Het herziene regime fiscale eenheid biedt een verruiming van de mogelijkheden tot het aangaan van een fiscale eenheid. Gewezen kan worden op het verlaagde minimum bezitsvereiste, de mogelijkheid tot aangaan van een fiscale eenheid tussen verzekeraars en banken alsmede de mogelijkheid voor buitenlandse belastingplichtigen om deel uit te maken van een fiscale eenheid. Verwacht kan worden dat dit zal leiden tot een toename van het aantal verzoeken om een fiscale eenheid wat logischerwijze een toename van de administratieve lasten betekent. Daar staat tegenover dat de uitgebreidere mogelijkheden tot het aangaan van een fiscale eenheid zal leiden tot een afname van de in te dienen aangiften vennootschapsbelasting en daarmee tot een verlichting van de administratieve lasten. De nieuwe situaties waarin een fiscale eenheid mogelijk wordt, brengt mee dat naast de algemene voorwaarden specifieke regels moeten worden opgenomen in het besluit, waarbij de proportionaliteit van de betreffende regeling in relatie tot het beoogde doel in ogenschouw is genomen. Bij de vormgeving van deze regels zijn mogelijke alternatieven in beeld gebracht en rekening houdend met de hoogte van de administratieve lasten afgewogen tegen de uiteindelijk voorgestelde vormgeving. Daarbij is tevens aan de elementen uitvoerbaarheid en controleerbaarheid aandacht geschonken.

Een en ander betekent in concreto een eenmalige toename van de administratieve lasten van circa € 1 miljoen voor de bedrijven die nu een fiscale eenheid kunnen gaan aanvragen. Daartegenover staat voor diezelfde bedrijven een afname van de administratieve lasten van eveneens circa € 1 miljoen, maar dan structureel. Deze afname vloeit voort uit de jaarlijkse vermindering van administratieve verplichtingen in de sfeer van de aangifte c.a. voor de vennootschapsbelasting als gevolg van het samenvallen van de administratieve lasten op dit punt van de afzonderlijke ondernemingen die de fiscale eenheid zijn aangegaan.

Tot slot zij opgemerkt dat voortdurend wordt gezocht naar mogelijke vereenvoudigingen in de administratieve afwikkeling van verzoeken tot het aangaan van een fiscale eenheid. Momenteel is daartoe een software applicatie voor het afgeven van beschikkingen in ontwikkeling. Onderzocht zal worden in hoeverre hiervan ook door belastingplichtigen gebruik gemaakt zal kunnen worden.

Doordat het besluit slechts een nadere uitwerking vormt van hetgeen in het wetsvoorstel 26 854 dat heeft geleid tot de Wet van 11 december 2002, Stb. 618, is opgenomen, heeft het geen budgettaire gevolgen.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Hoofdstuk I Algemene bepalingen

Artikel 1

Dit artikel bevat een aantal definitiebepalingen. Daarbij wordt verwezen naar artikelen en begrippen uit de wet.

In het tweede lid, onderdeel d, is een nuancering aangebracht op de definitie van maatschappij in artikel 15aa, eerste lid, van de wet. Een buitenlandse belastingplichtige wordt in dat onderdeel d, met de verwijzing naar artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet, slechts als maatschappij aangemerkt voorzover deze belastingplichtige deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet, maakt een buitenlandse belastingplichtige namelijk slechts deel uit van een fiscale eenheid voorzover het heffingsrecht over zijn ondernemingswinst op grond van de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag is toegewezen aan Nederland. Met deze definitie

wordt bereikt dat de bepalingen met betrekking tot de fiscale eenheid slechts in zoverre van toepassing zijn.

Artikel 2

Artikel 15, eerste lid, van de wet maakt een fiscale eenheid mogelijk indien de moedermaatschappij ten minste 95 percent van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van de dochtermaatschappij bezit. Voor situaties waarin het aandelenkapitaal van de dochtermaatschappij uit verschillende soorten aandelen bestaat, is in artikel 2 van dit besluit bepaald dat de moedermaatschappij de juridische en economische eigendom moet bezitten van tenminste 95 percent van elke soort.

Als het aandelenkapitaal bijvoorbeeld bestaat uit normale aandelen en cumulatief preferente aandelen die bij voorrang recht geven op een bepaald deel van de winst, moet de moedermaatschappij 95% bezitten van beide soorten aandelen. Op die manier wordt voorkomen dat de aandelen die niet in het bezit zijn van de moedermaatschappij bij een bepaalde winstontwikkeling recht zouden kunnen hebben op meer dan 5% van de winst.

Aandelen die geen rechten geven op winst en vermogen, bijvoorbeeld aandelen waaraan alleen een benoemingsrecht is verbonden, blijven hierbij buiten beschouwing.

Artikel 3

Op grond van artikel 15 van de wet kunnen lichamen die niet naar Nederlands recht zijn opgericht, maar die naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met een naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, worden gevoegd in een fiscale eenheid, indien overigens aan de vereisten wordt voldaan. Dat geldt ook voor vreemdrechtelijke lichamen die vergelijkbaar zijn met een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij, maar uitsluitend als deze daarbij als moedermaatschappij fungeren. Deze mogelijkheid staat open voor lichamen die zijn opgericht naar het recht van de Nederlandse Antillen, Aruba, een lidstaat van de Europese Unie of een staat in de relatie waarmee een met Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is waarin een bepaling is opgenomen die discriminatie naar nationaliteit verbiedt voor lichamen die overigens in dezelfde omstandigheden verkeren als naar Nederlands recht opgerichte lichamen. Deze mogelijkheid, die overigens voor de fiscale eenheid in de rechtspraak¹ al in 1994 is geïntroduceerd, is thans uitdrukkelijk in de wet opgenomen.

Het hierboven omschreven vereiste, dat de rechtsvorm vergelijkbaar moet zijn met een naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, geldt ook voor een buitenlandse belastingplichtige om als moedermaatschappij of als dochtermaatschappij deel uit te kunnen maken van een fiscale eenheid.

In artikel 3, eerste lid, is invulling gegeven aan het criterium van vergelijkbaarheid naar aard en inrichting. Daarbij is in het eerste lid voor wat betreft de vergelijkbaarheid met de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, aansluiting gezocht bij de mededeling van 10 augustus 1994, nr. DB94/1842M, onder meer gepubliceerd in V-N 1994/2707, pt. 20, en bij artikel 7ab van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971. Maatschappijen die in elk geval kwalificeren zijn opgenomen in bijlage XI bij het besluit van 20 juli 1990, nr. DB90/328, onder meer gepubliceerd in BNB 1990/355, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 15 december 2000, nr. CPP2000/2182M, onder meer gepubliceerd in V-N 2001/8.10. Indien sprake is van een verzoek ten aanzien van een niet in de genoemde bijlage voorkomende maatschappij, zal nader bezien worden of die maatschappij voldoet aan de in het eerste lid gestelde eisen.

¹ HR 16 maart 1994, nr. 27 764, (BNB 1994/191).

Naar buitenlands recht opgerichte coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen hebben tot op heden geen verzoeken tot voeging in een fiscale eenheid gedaan, zodat met deze maatschappijen in dit kader nog geen ervaring is opgedaan. In verband daarmee is in het tweede lid, van artikel 3, een delegatiebepaling opgenomen die de mogelijkheid biedt om voor deze situatie bij ministeriële regeling regels te geven. Deze subdelegatie is gebaseerd op artikel 15, tiende lid, aanhef en onderdeel a van de wet.

Artikel 4

Teneinde buiten twijfel te stellen dat de moedermaatschappij niet alleen de economische maar ook de juridische eigendom moet bezitten van ten minste 95 percent van de aandelen in de dochtermaatschappij, is dit expliciet in de wet vastgelegd (artikel 15, eerste lid, eerste volzin, van de wet). Echter, in de praktijk hebben zich in het verleden gevallen voorgedaan waar het niet mogelijk, of althans zeer bezwaarlijk, was om op hetzelfde tijdstip aan de eis van juridische en economische eigendom te voldoen. Dit werd als een knelpunt ervaren, met name omdat destijds een fiscale eenheid uitsluitend bij de aanvang van het boekjaar kon ingaan. Om aan dit knelpunt in reële gevallen tegemoet te komen, zijn in de uitvoerings sfeer uitzonderingen op deze regel toegelaten.

De herziening van het wettelijke regime maakt het mogelijk om de fiscale eenheid op een door belastingplichtige te bepalen tijdstip te laten aanvangen. Daardoor zal het voor de moedermaatschappij doorgaans mogelijk zijn om op de gewenste ingangsdatum zowel de economische als de juridische eigendom van de aandelen in de dochtermaatschappij te bezitten. In normale gevallen zal alleen in de situatie waarin tot op de laatste dag voor de beoogde datum van voeging nog onderhandeld wordt over de koopovereenkomst inzake de aandelen in de over te nemen dochtermaatschappij, het niet altijd mogelijk zijn om de economische en juridische eigendom tegelijkertijd te verkrijgen. Een voorbeeld hiervan is te vinden in de casus die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 10 januari 2001, nr. 36 109, onder meer gepubliceerd in BNB 2001/254. Uit de uitspraak van het Hof en de gedingstukken bleek dat de bij de aandelentransactie betrokken partijen niet hadden beoogd dat tussen de koopovereenkomst en de juridische levering een periode zou zijn gelegen die door de betrokken partijen voor een ander doel zou kunnen en mogen worden benut dan het onverwijld afwickelen van de koopovereenkomst. De Hoge Raad oordeelde daarop dat doel en strekking van artikel 15 van de wet in een dergelijk geval met zich brengt, dat het tijdstip van overdracht van de economische eigendom moet worden beschouwd als het tijdstip waarop de aandelen in het bezit komen van de belastingplichtige die zou optreden als moedermaatschappij van de fiscale eenheid. In de lijn van dit arrest beoogt artikel 4 deze uitzondering te codificeren. Om nu te voorkomen dat door middel van nieuwe procedures moet worden vastgesteld wat «onverwijld» in de context van het arrest van 10 januari 2001 inhoudt, is deze problematiek praktisch opgelost door de voorwaarde te stellen dat de juridische levering moet volgen binnen vijf werkdagen na de verkrijging van de economische eigendom. Om te voorkomen dat de periode tussen het moment van economische eigendomsoverdracht en de juridische levering door de betrokken partijen voor een ander doel wordt benut dan het onverwijld afwickelen van de koopovereenkomst, blijft naast de vijf dagen termijn tevens de eis van onverwijld levering gelden. Als bijvoorbeeld gedurende deze periode de verkopende partij gebruik maakt van haar stemrecht op de over te dragen aandelen in de dochtermaatschappij, zal zij dit moeten doen conform instructies van de overnemende partij.

Hoewel de genoemde termijn van vijf werkdagen normaliter ruimschoots voldoende zal zijn, kunnen zich toch omstandigheden, die buiten de invloedssfeer van partijen zijn gelegen, voordoen waardoor de

levering van de juridische eigendom niet binnen die termijn kan plaatsvinden. Bij zodanige omstandigheden kan in dit verband worden gedacht aan een noodzakelijke decertificering, noodzakelijke toestemming van de Nederlandse mededingingsautoriteit of noodzakelijke toestemming van de Europese commissie. Dit wordt tot uitdrukking gebracht met de zinsnede: «die zijn gelegen buiten de invloedssfeer van belastingplichtige».

Om de praktijk de ruimte te geven bij de bedoelde omstandigheden de levering van de juridische eigendom op een zorgvuldige wijze te laten plaatsvinden, is in de tekst van artikel 4 een driemaandstermijn opgenomen. Deze termijn, die is ontleend aan het bestaande beleid inzake decertificering van aandelen geeft belastingplichtige enerzijds voldoende ruimte om de juridische levering tot stand te brengen terwijl anderzijds de situatie dat belastingplichtige nog niet de volledige eigendom bezit niet onnodig lang voortduurt.

Het bepaalde in het tweede lid maakt het mogelijk dat een dochtermaatschappij waarvan de aandelen op de eerste werkdag van een nieuw boekjaar (bij voorbeeld op 2 januari) worden vervreemd, bij het begin van dat nieuwe boekjaar kan overgaan van de ene fiscale eenheid naar de andere fiscale eenheid, zodat geen tussentijdse jaarstukken behoeven te worden opgesteld. De bepaling ziet op de situatie waarin de aandelen in de dochtermaatschappij in overeenstemming met het huidige beleid betreffende aansluitende fiscale eenheid (besluit van 30 september 1991, nr. DB91/2309, punt 2.2, onder meer gepubliceerd in BNB 1991/329) bij de aanvang van het boekjaar van de moedermaatschappij worden vervreemd. In de praktijk kan het moeilijk zijn om het tijdstip waarop de oude fiscale eenheid vanwege het ontbreken van het bezitsvereiste verbreekt en het tijdstip waarop de dochtermaatschappij deel kan uitmaken van de nieuwe fiscale eenheid samen te laten vallen met de aanvang van het statutaire boekjaar, bijvoorbeeld omdat de eerste dag van het nieuwe boekjaar geen werkdag is. De onderhavige bepaling biedt hiervoor een tegemoetkoming. Ook in dit geval geldt dat de verlengde periode tussen het moment van economische eigendomsoverdracht en de juridische levering door de betrokken partijen niet voor een ander doel mag worden benut dan het onverwijld afwickelen van de koopovereenkomst.

Artikel 5

In artikel 15, derde lid, onderdeel a, van de wet is bepaald dat een fiscale eenheid slechts mogelijk is als de tijdvakken waarover de belasting wordt geheven voor de dochtermaatschappij en de moedermaatschappij samenvallen. Ingeval van een lichaam dat met ingang van haar oprichting als moeder- of dochtermaatschappij wordt gevoegd (hierna eenvoudshalve aan te duiden als nieuw opgerichte moeder- respectievelijk dochtermaatschappij), kan niet aan die eis worden voldaan omdat het eerste boekjaar een afwijkend tijdvak zal betreffen. Dit zou betekenen dat de fiscale eenheid in die gevallen pas met ingang van het volgende boekjaar zou kunnen worden aangegaan. Om dit te voorkomen, is in artikel 5 geregeld dat de heffingstijdvakken geacht worden samen te vallen mits de boekjaren van de te voegen belastingplichtigen, met uitzondering van het eerste boekjaar, statutair gelijk lopen. Indien aan de overige vereisten is voldaan, kan het voegingstijdstip dus liggen op de datum van oprichting van de moedermaatschappij respectievelijk de dochtermaatschappij. Voor de nieuw opgerichte moedermaatschappij is de regeling opgenomen in het eerste lid van artikel 5 en voor de nieuw opgerichte dochter in het derde lid.

Ingeval van een nieuw opgerichte moedermaatschappij wordt aanvullend de eis gesteld dat de de moedermaatschappij niet alleen haar eerste boekjaar afsluit op het tijdstip waarop de te voegen dochtermaatschappij het op het voegingstijdstip lopende boekjaar afsluit, maar ook

dat zij statutair een kort eerste boekjaar heeft. De laatste eis heeft voornamelijk praktische betekenis en dient ter voorkoming dat over het eerste korte boekjaar geen aangiftebiljet zou worden uitgereikt. Toezending van aangiftebiljetten vindt geautomatiseerd plaats en is gekoppeld aan de betreffende statutaire bepaling. De laatste volzin van het eerste lid regelt ten aanzien van de nieuw opgerichte moedermaatschappij voorts dat het voegingstijdstip naar keuze van belastingplichtigen ook kan liggen op een na de oprichtingsdatum gelegen moment gedurende het eerste boekjaar.

Het tweede lid stelt buiten twijfel dat ook een bestaande fiscale eenheid per oprichtingsdatum van de nieuw opgerichte moedermaatschappij kan worden gevoegd.

De regeling voor de nieuw opgerichte dochtermaatschappij is opgenomen in het derde lid. In die situatie wordt slechts als additionele eis gesteld dat de nieuw opgerichte dochtermaatschappij haar eerste boekjaar afsluit op het tijdstip waarop de reeds bestaande maatschappijen hun lopende boekjaar afsluiten.

Het vierde lid bevat een tegemoetkoming voor de verrekening van voorvoegingsverliezen. In artikel 15ae, eerste lid, van de wet is bepaald dat de verrekening van voorvoegingsverliezen van een maatschappij met de belastbare winst van de fiscale eenheid slechts kan plaatsvinden voorzover de winst van de fiscale eenheid aan die maatschappij is toe te rekenen. Het tweede lid van artikel 5 maakt daarop een uitzondering voor de situatie waarin één of meerdere maatschappijen een nieuwe dochter oprichten die vanaf de oprichting wordt gevoegd in dezelfde fiscale eenheid. Indien in volgende jaren een winstsplitsing dient plaats te vinden op de voet van artikel 15ae van de wet, worden de resultaten van deze nieuw opgerichte dochtermaatschappij vanaf de oprichting voor de berekening van de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid toegerekend aan de maatschappijen die de dochter hebben opgericht, naar rato van hun respectievelijke kapitaalbreng. Dit lid maakt het mogelijk dat voorvoegingsverliezen van de oprichtende maatschappij, evenals thans, worden verrekend met winsten afkomstig van de nieuw opgerichte dochter en vice versa. Hiermee wordt gevolg gegeven aan een toezegging in de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer bij het wetvoorstel herziening regime fiscale eenheid (26 854, nr. 6, blz. 25). Deze regeling betekent een versoepeling ten opzichte van het huidige beleid, omdat niet langer van belang is of er binnen de bestaande fiscale eenheid op het moment van oprichting van de dochtermaatschappij al winstsplitsing dient plaats te vinden. Voor het opnemen van deze beperking zie ik thans niet langer aanleiding.

Overigens volgt uit de structuur van de wet en dit besluit dat de aan de nieuw opgerichte dochtermaatschappij toe te rekenen winst, die op grond van deze bepaling voor de toepassing van artikel 15ae van de wet wordt aangemerkt als winst van de oprichter(s), wordt bepaald met in achtneming van artikel 15ah van de wet. Verschuivingen van stille reserves van andere maatschappijen naar de nieuw opgerichte dochtermaatschappij werken dus niet via het bepaalde in artikel 5, tweede lid, van dit besluit door naar de oprichtende maatschappijen.

Het vijfde lid bevat een tegemoetkomende regeling voor de voeging tussen twee reeds bestaande belastingplichtigen waarvan de boekjaren statutair nog niet gelijklopen, maar waarbij daartoe wel al de nodige stappen zijn ondernomen. Als gezegd stelt artikel 15, derde lid, onderdeel a, van de wet dat een fiscale eenheid slechts mogelijk is als de tijdvakken waarover de belasting wordt geheven voor beide belastingplichtigen samenvallen. De boekjaren dienen zowel feitelijk als statutair samen te vallen. Bij een op het voegingstijdstip feitelijk maar nog niet statutair samenvallen van de boekjaren wordt niet aan voornoemde eis voldaan. Als het boekjaar van een reeds bestaande dochtermaatschappij statutair nog niet, maar feitelijk reeds wel samenvalt met dat van de moedermaat-

schappij, is in het vijfde lid van artikel 5 nu bepaald dat toch geacht wordt te zijn voldaan aan de eis van samenvallende heffingstijdvakken, mits aan de volgende voorwaarden wordt voldaan. Als het lichaam naar Nederlands recht is opgericht moet in de eerste plaats de algemene vergadering van de dochtermaatschappij voor het gewenste voegingstijdstip reeds het besluit hebben genomen tot wijziging van het boekjaar in die zin dat het boekjaar samenvalt met dat van de moedermaatschappij. In de tweede plaats moet indien voor de wijziging van het boekjaar een statutenwijziging noodzakelijk is, voor het gewenste voegingstijdstip, ter zake van de statutenwijziging de verklaring van geen bezwaar zijn aangevraagd en tenslotte moet de statutenwijziging binnen twee weken na afgifte van de verklaring van geen bezwaar hebben plaatsgevonden. De laatste volzin geeft aan dat de twee weken termijn een safe harbour is. Indien deze termijn wordt overschreden, is er op grond van de laatste volzin van het vijfde lid nog een vluchtroute. Belastingplichtige zal dan zowel aannemelijk moeten maken dat de overschrijding van de termijn van twee weken is veroorzaakt door omstandigheden die zijn gelegen buiten zijn invloedssfeer en tevens aannemelijk moeten maken dat hij de statutenwijziging zo spoedig mogelijk na afgifte van de verklaring van geen bezwaar heeft doen plaatsvinden.

Ten aanzien van niet naar Nederlands recht opgerichte lichamen kan worden opgemerkt dat mogelijk andere formaliteiten voor de wijziging van het statutaire boekjaar gelden. In die gevallen zullen de vereisten van het vijfde lid, zo veel als mogelijk conform de ratio van de betreffende regeling op het toepasselijke buitenlandse recht worden toegepast.

Hoofdstuk II Generieke bepalingen bij een fiscale eenheid

Afdeling 1 De totstandkoming van de fiscale eenheid

Artikel 6

De fiscale eenheid komt tot stand op verzoek van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij. Voor een praktische werkwijze bij de Belastingdienst is in het eerste lid voorgeschreven dat gebruik moet worden gemaakt van een door de inspecteur uit te reiken formulier. Het bestaande formulier Vpb 53a zal hiervoor worden gebruikt.

De fiscale eenheid komt tot stand op een door verzoekers in het verzoek aan te geven tijdstip. Dit tijdstip kan samenvallen met de aanvang van een boekjaar maar kan ook een ander moment gedurende het boekjaar betreffen. In het laatste geval is het afsluiten van de boeken van de dochtermaatschappij noodzakelijk. Dit is geregeld in het derde lid van artikel 6. Zonder deze tussentijdse afsluiting zouden de onderlinge verhoudingen tussen moedermaatschappij en dochtermaatschappij immers op het overgangstijdstip niet tot uitdrukking komen en zou het resultaat van de tot dat moment zelfstandig belastingplichtige dochtermaatschappij niet afzonderlijk in de heffing kunnen worden betrokken. Verder volgt uit de tweede volzin van het derde lid, dat de moedermaatschappij bij de aangifte van de fiscale eenheid over het jaar waarin het voegingstijdstip valt, een vermogensopstelling naar de situatie op het voegingstijdstip betreffende de verhoudingen met de gevoegde dochtermaatschappij voegt. Deze vermogensopstelling bestaat uit de tussentijdse balansposten die de onderlinge verhouding met de alsdan gevoegde dochtermaatschappij op het voegingstijdstip betreffen. Ook de regeling in verband met verliesverrekening over het voegingstijdstip heen noopt tot een tussentijdse vaststelling van de vermogenstoestand van de dochtermaatschappij op het voegingstijdstip. Artikel 7, vierde lid, van de wet stelt daarbij vast dat het gedeelte van het boekjaar waarin de belastingplichtige geen onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid wordt aangemerkt als een afzonderlijk jaar.

De bepaling van het vierde lid van artikel 6 houdt in dat een eventuele

volstorting van de door de dochtermaatschappij bij haar oprichting uitgegeven aandelen met activa en passiva van de moedermaatschappij of van een ander tot de fiscale eenheid behorend lichaam, steeds tijdens het bestaan van de fiscale eenheid en derhalve zonder heffing van vennootschapsbelasting ter zake plaatsvindt. De bepaling stelt daarnaast buiten twijfel dat de betreffende inbreng van activa en passiva kwalificeert als een overdracht van vermogensbestanddelen in de zin van artikel 15ai van de wet.

Artikel 7

Deze bepaling regelt dat op het voegingstijdstip nog niet uitgewerkte aanspraken op willekeurige afschrijving, aanvullende aftrekken ten laste van de winst of reserveringen van winst en op dat tijdstip bestaande voorwaardelijke verplichtingen overgaan op de fiscale eenheid. De bepaling is algemener geformuleerd dan de bestaande standaardvoorwaarde 4, onderdeel a, om te voorkomen dat mogelijke toekomstige wijzigingen of aanvullingen van de bedoelde regelingen of van de nummering van de artikelen waarin zij zijn opgenomen, steeds aanpassing van de bepaling nodig zou maken.

Afdeling 2 Bepalingen tijdens de fiscale eenheid

In afwijking van de bestaande standaardvoorwaarden is in dit besluit geen regeling opgenomen voor het opleggen van een voorlopige aanslag aan de fiscale eenheid. De mogelijkheid tot het opleggen van een dergelijke aanslag wordt om wetsystematische redenen opgenomen in een op de Algemene wet inzake rijksbelastingen gebaseerde regeling.

Artikel 8

Het eerste en tweede lid regelen welke stukken de moedermaatschappij van een fiscale eenheid jaarlijks bij haar aangifte moet overleggen.

Het derde lid bepaalt dat de verplichting tot het doen van aangifte voor de vennootschapsbelasting van de dochtermaatschappij overgaat naar de moedermaatschappij. De overige verplichtingen van de bestuurders blijven op de bestuurders van de dochtermaatschappij rusten, doch kunnen ook worden nagekomen door de bestuurders van de moedermaatschappij.

Met het vierde lid wordt verduidelijkt dat de administratieve verplichtingen voor verrekenprijzen als bedoeld in artikel 8b van de wet per afzonderlijke maatschappij van toepassing zijn. De informatie over deze verrekenprijzen dient dus bij de maatschappij die de desbetreffende rechtsverhouding is aangegaan, beschikbaar te zijn.

Artikel 9

Voorkomen moet worden dat er als gevolg van het aangaan van een fiscale eenheid over stille en fiscale reserves zou moeten worden afgerekend. Daarom is in dit artikel bepaald dat zowel bij de totstandkoming van als tijdens de fiscale eenheid ter bepaling van het vermogen en de winst van de fiscale eenheid met betrekking tot de waardering van activa en passiva en de vorming van reserves van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij de tot het voegingstijdstip door elk van deze maatschappijen gevolgde gedragslijn wordt gecontinueerd. Als bijvoorbeeld de dochtermaatschappij voor de voorraadwaardering het ijzeren-voorraadstelsel volgt en de moedermaatschappij voor de voorraden het lifo-stelsel, is de moedermaatschappij niet verplicht na het voegingstijdstip over te stappen op een ander stelsel van voorraadwaardering van de voorraden die juridisch toebehoren aan de dochter.

Artikel 10

Dit artikel houdt verband met het feit dat een fiscale eenheid ook mogelijk is bij een aandelenbezit van minder dan 100%. De door een dochtermaatschappij uitgekeerde dividenden op aandelen die nog worden gehouden door «buitenstaanders» worden aangemerkt als winstuitdeling van de fiscale eenheid. Deze winstuitdelingen zijn uiteraard niet aftrekbaar voor de bepaling van de winst van de fiscale eenheid.

Ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen is het begrip dochtermaatschappij beperkt tot de Nederlandse vaste inrichting. Aangezien deze vaste inrichting geen dividenduitkeringen kan doen, is de bepaling niet van toepassing op buitenlandse belastingplichtigen die als buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij deel uitmaken van een fiscale eenheid. Dit laat overigens onverlet dat «overboekingen» of «allocaties» van overtollige kasgelden van een gevoegde vaste inrichting naar het hoofdhuis de winst van de fiscale eenheid niet raken, maar dat volgt rechtstreeks uit de wijze waarop de winst van de vaste inrichting – ook buiten fiscale eenheid – wordt vastgesteld.

Mochten aan «buitenstaanders» bedragen worden betaald voor of in verband met de aankoop van ontbrekende aandelen in de dochtermaatschappij, dan komen deze bedragen niet ten laste van de winst, hoewel er – nu de dochter vanaf de aanvang voor 100% is geconsolideerd – een vermogensdaling optreedt. Deze vermogensdaling moet als een onttrekking worden gekwalificeerd. Ook kosten die in een wat verder verwijderd verband staan tot de aankoop, zoals de kosten van opties worden door deze aftrekbeperking getroffen, vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 2002, nr. 36 392, onder meer gepubliceerd in BNB 2002/185. Kosten die bij afwezigheid van een fiscale eenheid wel in aftrek zouden komen (zie het arrest van de Hoge Raad van 24 mei 2002, nr. 37 021, onder meer gepubliceerd in BNB 2002/262, inzake aankoopkosten) zijn uiteraard wel aftrekbaar.

In het derde lid is de spiegelbeeldige situatie geregeld, te weten de vervreemding van een zodanig aantal aandelen in een dochtermaatschappij, dat er sprake blijft van een (on)middellijk belang van 95% of meer. Een dergelijke vervreemding leidt niet tot een verbreking van de fiscale eenheid ten aanzien van die dochtermaatschappij, terwijl het vermogen van de fiscale eenheid wel toeneemt. Het derde lid stelt zeker dat een vermogensvermeerdering in dat soort gevallen bij het bepalen van de winst niet in aanmerking wordt genomen.

Afdeling 3 Verrekening voorvoegingsverliezen

Artikel 11

Deze bepaling komt overeen met de bestaande standaardvoorwaarde 3, letter b, eerste volzin. Met betrekking tot de toepassing van dit artikel wordt opgemerkt dat de bepaling in beginsel niet ziet op het geval dat nog te compenseren verlies van een maatschappij tot uitdrukking is gekomen in de waardering van een vordering van een in de fiscale eenheid begrepen lichaam op vorenbedoelde maatschappij. In dat geval werkt artikel 15ab, vierde en zesde lid, van de wet.

Indien echter een dergelijke vordering vóór ingang van de fiscale eenheid is omgezet in aandelen in de desbetreffende maatschappij en deze omzetting plaatsvond vóór 28 april 1990 (waardoor op die omzetting artikel 13b van de wet niet van toepassing is geweest) worden op grond van dit artikel de verliezen van de desbetreffende maatschappij wel gekort met het reeds op de omgezette vordering tot uitdrukking gebrachte verlies.

Artikel 12

Het eerste lid van dit artikel ziet op de wijze van onderlinge verrekening van verliezen en winsten van de maatschappijen die samen de fiscale

eenheid vormen in hetzelfde boekjaar (de horizontale saldering). De volgorde die in dit artikel voor de horizontale saldering is voorgeschreven, is van belang bij voorwaartse verrekening van voorvoegingsverliezen met winst van de fiscale eenheid en de achterwaartse verrekening van verliezen van de fiscale eenheid met voorvoegingswinst. Die verrekening komt namelijk pas aan de orde nadat de winsten en verliezen van de in de fiscale eenheid opgenomen maatschappijen in het belastingjaar zelf met elkaar zijn gesaldeerd.

Het tweede lid ziet op de situatie dat twee of meer maatschappijen samen deel hebben uitgemaakt van een voorafgaande fiscale eenheid. Voor de vraag of sprake is van voorvoegingswinsten of voorvoegingsverliezen worden deze maatschappijen als een eenheid behandeld. Binnen deze eenheid volgt de horizontale saldering vervolgens eveneens de regels van het eerste lid. Een voorbeeld waarin de horizontale saldering cijfermatig wordt toegelicht, is opgenomen in de Memorie van Antwoord aan de Eerste Kamer bij het wetsvoorstel 26 854.

Afdeling 4 De verbreking van de fiscale eenheid

Artikel 13

De fiscale eenheid kan op verschillende wijzen eindigen. Artikel 15, zesde lid, van de wet bepaalt dat de fiscale eenheid eindigt als: a) niet langer aan de gestelde vereisten wordt voldaan, b) de in het buitenland gevestigde belastingplichtige zijn plaats van werkelijke leiding naar Nederland verplaatst, c) de belastingplichtige zijn plaats van werkelijke leiding naar het buitenland verplaatst met achterlating van een vaste inrichting in Nederland, en d) op gezamenlijk verzoek van de moeder- en de dochtermaatschappij.

Een gevolg van het beëindigen van de fiscale eenheid is dat de belastingplicht van de voorheen in de fiscale eenheid gevoegde lichamen in volle omvang herleeft. Anders dan thans het geval is, heeft de ontvoeging onmiddellijke werking.

Evenals bij de voeging, dient bij de ontvoeging bekend te zijn wat de onderlinge relaties tussen de voorheen gevoegde lichamen zijn en dienen de fiscale consequenties die voortvloeien uit de ontvoeging te worden vastgesteld. Om deze redenen verlangt artikel 13 dat per het ontvoegings-tijdstip een vermogensopstelling wordt overgelegd, op basis waarvan één en ander kan worden vastgesteld. Ten aanzien van de waardering van de samenstellende delen van de vermogensopstelling geeft de wet voorschriften.

Wanneer het ontvoegingstijdstip niet samenvalt met het einde van een boekjaar, zal een tussentijdse vermogensopstelling overgelegd dienen te worden. In dat geval bepaalt artikel 7, vierde lid, van de wet dat sprake is van een afzonderlijk boekjaar.

Artikel 14

Als de aandelen in een dochtermaatschappij worden vervreemd en ten gevolge daarvan het belang daalt onder de 95%, brengt dit mee dat de fiscale eenheid ten aanzien van die dochtermaatschappij eindigt. Nu er ten tijde van de fiscale eenheid ten aanzien van dochtermaatschappijen geen sprake is van een deelnemingsverhouding en het vervreemdingstijdstip en het ontvoegingstijdstip samenvallen, zou twijfel kunnen bestaan over de vraag of er in dat geval wel sprake is van een vervreemding van een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Om te verzekeren dat vervreemdingsvoordelen ten aanzien van een dochtermaatschappij worden bestreken door het regime van de deelnemingsvrijstelling, bepaalt het eerste lid van artikel 14 dat de vervreemding van aandelen in een dochtermaatschappij plaatsvindt na beëindiging van de fiscale eenheid ten aanzien van die dochtermaatschappij. Voor de toepassing van artikel 15a van de wet is dit ontvoegingstijdstip bepalend.

Een soortgelijk probleem van samenvaal van rechtsmomenten kan spelen bij fusie of splitsing. Als een maatschappij betrokken is bij een bedrijfsfusie, een juridische fusie of een splitsing, kan dit betekenen dat de fiscale eenheid ten aanzien van dat lichaam eindigt. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een buitenlands belastingplichtige maatschappij haar Nederlandse vaste inrichting in het kader van een bedrijfsfusie inbrengt in een ander lichaam. In dat geval leidt het afstoten van de Nederlandse vaste inrichting tot het einde van de (buitenlandse) belastingplicht. Daarmee eindigt ten aanzien van haar ook de fiscale eenheid. Ook eindigt de fiscale eenheid ten aanzien van een maatschappij die in het kader van een juridische fusie of splitsing verdwijnt.

Bij het einde van de fiscale eenheid als gevolg van een bedrijfsfusie, juridische fusie of splitsing, treden alle bij verbreking van een fiscale eenheid gebruikelijke gevolgen in. Dit betekent dat ook de sanctiebepaling van artikel 15ai, eerste lid, van de wet van toepassing wordt als in de periode voorafgaand aan de fusie vermogensbestanddelen zijn overgedragen als bedoeld in dat artikel. In dat verband zou twijfel kunnen bestaan of de overdracht van vermogensbestanddelen door een buitenlands belastingplichtige maatschappij in het kader van een bedrijfsfusie plaatsvindt voor of na een daarmee samenhangende beëindiging van de fiscale eenheid. De buitenlandse belastingplicht en daarmee ook de fiscale eenheid eindigen immers bij de overdracht van het vaste-inrichtingvermogen. Soortgelijke twijfel kan bestaan bij de overgang van vermogensbestanddelen in het kader van een juridische fusie of splitsing. Zowel de overgang van vermogensbestanddelen als het einde van de fiscale eenheid vindt immers plaats ten tijde van fusie dan wel splitsing.

Bij juridische fusie of splitsing bestaat de onzekerheid aangaande de volgorde van gebeurtenissen vooral als het een fusie of splitsing naar buitenlands recht betreft. Indien evenals in het Nederlandse civiele recht ten aanzien van de juridische fusie of splitsing zou zijn bepaald dat de notariële akte van kracht wordt de dag na het verlijden van de akte (artikelen 2:318, eerste lid, en 2:334n, eerste lid, BW) zou het standpunt kunnen worden ingenomen dat de fiscale eenheid eindigt voorafgaand aan de overgang van vermogensbestanddelen. Om ten aanzien van een fusie of splitsing zowel naar binnenlands als naar buitenlands recht de eventuele twijfel die mogelijk ontstaat door een samenloop van rechtsmomenten weg te nemen, bepaalt het tweede lid van artikel 14 dat de overdracht of overgang van vermogensbestanddelen plaatsvindt na beëindiging van de fiscale eenheid. De fusie of splitsing vindt dan plaats buiten fiscale eenheid; daarbij staat het betreffende lichaam uiteraard vrij een beroep te doen op de fiscale begeleiding van de artikelen 14, 14a of 14b van de wet.

De in deze bepaling neergelegde systematiek geeft de hoofdregel aan. De regeling waarbij juridische splitsing of juridische fusie plaats kan vinden binnen fiscale eenheid, derhalve zonder verbreking, is neergelegd in de artikelen 17 en 18.

Het derde lid geeft een regeling voor een juridische fusie of juridische splitsing waarbij het fusie- of splitsingstijdstip op basis van de besluiten van 19 december 2000, nr. CPP2000/3131M, onder meer gepubliceerd in V-N 2001/8.3, en nr. CPP2000/2682M, onder meer gepubliceerd in V-N 2001/8.2, onder de daar gestelde voorwaarden gesteld kan worden op het begin van het boekjaar. Omdat het herziene regime voor de fiscale eenheid niet langer voorziet in een ontvoeging per aanvang van het boekjaar, zou dit resultaat bij een juridische splitsing of juridische fusie waarbij een dochtermaatschappij is betrokken mogelijk niet kunnen worden bereikt. Dit ongewenste effect wordt met het bepaalde in het derde lid voorkomen. Hierdoor kan onder de gestelde voorwaarden ook aan een juridische fusie of juridische splitsing waarbij een dochtermaatschappij is betrokken terugwerkende kracht worden toegekend tot de aanvang van het boekjaar. De voorwaarden waaronder het ontvoegings-

tijdstip wordt gesteld op de aanvang van het boekjaar, zijn gelijk aan de voorwaarden welke in genoemde besluiten worden gesteld aan de goedkeuring ten aanzien van het fusietijdstip respectievelijk het splitsings-tijdstip.

Artikel 15

In het kader van de liquidatieverliesregeling is in artikel 13d, achtste lid, van de wet een voorschrift opgenomen voor de berekening van het voor een dochtermaatschappij opgeofferde bedrag indien die maatschappij de fiscale eenheid verlaat. In artikel 15 van dit besluit is een voorschrift opgenomen hoe dit opgeofferde bedrag over de aandeelhouders (maatschappijen van de fiscale eenheid) in de ontvoegde dochter moet worden gesplitst.

Artikel 15 komt inhoudelijk overeen met de bestaande standaardvoorwaarde 11, letter d. Hierin wordt bepaald hoe in voorkomende gevallen het voor een deelneming opgeofferde bedrag moet worden toegerekend aan verschillende maatschappijen. Deze toerekening geldt krachtens artikel 15aj, zesde lid, van de wet ook voor de boekwaarde van de deelneming.

Artikel 16

Dit artikel voorkomt dat waardeveranderingen van een deelneming van een ontvoegde en nadien ontbonden dochtermaatschappij tweemaal in aanmerking worden genomen bij de bepaling van het liquidatieverlies. Een waardedaling van die deelneming in de periode dat de dochtermaatschappij deel uitmaakte van de fiscale eenheid, kan bij de ontvoeging tot uiting komen in een lager eigen vermogen van de dochtermaatschappij en daarmee in een lager opgeofferd bedrag. Met die waardedaling hoeft niet nogmaals krachtens artikel 13d, vierde lid, van de wet rekening te worden gehouden.

Hoofdstuk III Specifieke bepalingen bij een juridische splitsing of juridische fusie binnen fiscale eenheid

Artikel 17

Één van de voornaamste vereisten voor het vormen van een fiscale eenheid is dat de moedermaatschappij zowel de juridische als de economische eigendom bezit van tenminste 95% van de aandelen in de dochtermaatschappij. Als een tot de fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij ten gevolge van een juridische splitsing ophoudt te bestaan, wordt niet langer voldaan aan dit bezitsvereiste. Het ontvoegingstijdstip ten aanzien van die maatschappij breekt dan aan. Om te voorkomen dat de fiscale gevolgen van de ontvoeging, zoals de toepassing van artikel 15ai van de wet, ook optreden als alle vermogensbestanddelen in het kader van de juridische splitsing overgaan naar een lichaam dat deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid, is in artikel 17 de onderhavige regeling opgenomen. De regeling behelst dat op verzoek van de moedermaatschappij een juridische splitsing binnen fiscale eenheid niet leidt tot een ontvoeging ten aanzien van de splitsende dochtermaatschappij. Als gevolg hiervan zullen eventueel aan de splitsing voorafgaande besmette transacties op het splitsingstijdstip niet tot de toepassing van artikel 15ai leiden. De regeling vindt eveneens toepassing als een nieuw op te richten vennootschap als verkrijgende rechtspersoon optreedt en vanaf haar oprichting deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid.

De overgang onder algemene titel in het kader van een splitsing kwalificeert zelf ook als een besmette transactie voor de toepassing van artikel 15ai, eerste lid, van de wet. Bij een verbreking van de fiscale eenheid ten aanzien van de verkrijgende maatschappij binnen 6 onderscheidenlijk 3 jaren (afhankelijk van de vraag of overgegangene vermogens-

bestanddelen kwalificeren als een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming), zal artikel 15ai derhalve van toepassing zijn.

De regeling is uitdrukkelijk alleen van toepassing bij de splitsing van een dochtermaatschappij en niet als de moedermaatschappij bij de splitsing ophoudt te bestaan. In dat laatste geval kan de oorspronkelijke fiscale eenheid niet meer in stand blijven en ontstaat er een geheel nieuwe situatie.

De regeling neergelegd in deze bepaling regelt slechts de zuivere splitsing omdat de afsplitsing niet automatisch meebrengt dat de fiscale eenheid ten aanzien van de splitsende dochtermaatschappij eindigt. Als binnen fiscale eenheid wordt afgesplitst naar een andere maatschappij, vormt de overgang onder algemene titel (welke in artikel 14a van de wet is aangemerkt als een overdracht van vermogensbestanddelen) een besmette transactie voor de toepassing van artikel 15ai, eerste lid, van de wet. Een afzonderlijke regeling is voor deze situatie niet nodig. Als wordt afgesplitst naar een rechtspersoon die geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, kan een beroep worden gedaan op de faciliteit van artikel 14a van de wet.

Ter verzekering van de heffing en de invordering worden voor een splitsing binnen fiscale eenheid in het tweede tot en met zesde lid een aantal additionele regels gegeven.

Voorvoegingsverliezen van de splitsende dochtermaatschappij gaan door de juridische splitsing in beginsel verloren. In geval van een zuivere splitsing buiten fiscale eenheid kunnen compensabele verliezen eventueel op verzoek worden meegegeven aan de verkrijgende rechtspersonen. In het tweede lid is geregeld dat ook bij een splitsing binnen fiscale eenheid voorvoegingsverliezen van de splitsende dochtermaatschappij verrekenbaar blijven. De bepaling dat de verliesverrekening geschiedt alsof er geen splitsing heeft plaatsgevonden, betekent dat op het niveau van de verkrijgende maatschappijen ondernemingsplitsing zal moeten plaatsvinden. De eventuele verrekening van fiscale eenheidsverliezen met winsten van de splitsende dochtermaatschappij van voor het voegings-tijdstip, geschiedt op grond van de tweede volzin volgens dezelfde systematiek. Daarvoor zal dus eveneens een winstsplitsing op het niveau van de verkrijgende maatschappij moeten plaatsvinden. Deze regeling komt overeen met het huidige beleid op dit punt.

Het derde lid ziet specifiek op de situatie dat de verkrijgende rechtspersoon wordt ontvoegd. Zonder nadere regeling zouden de voorvoegingsverliezen van de gesplitste dochtermaatschappij alsmede de verliezen van de fiscale eenheid die toerekenbaar zijn aan de gesplitste dochtermaatschappij, bij ontvoeging van de verkrijgende rechtspersoon verloren gaan respectievelijk achterblijven bij de fiscale eenheid. Artikel 15af, eerste lid, van de wet biedt geen ruimte de betreffende verliezen bij ontvoeging mee te geven aan de verkrijgende rechtspersoon. Op grond van het derde lid hebben de moedermaatschappij en de verkrijgende rechtspersoon in het bovengeschetste geval de mogelijkheid te verzoeken dat dergelijke verliezen bij ontvoeging meegaan met de verkrijgende rechtspersoon. Aan dit verzoek zullen wel nadere voorwaarden worden gesteld ten aanzien van winstsplitsing, vergelijkbaar met de splitsing buiten fiscale eenheid. Omdat ook in die situatie deze regels niet zijn neergelegd in regelgeving, zou het te ver voeren dat voor de onderhavige situatie wel te doen.

In het vierde lid is een algehele in de plaatstreding geregeld, vergelijkbaar met artikel 14a, tweede lid, tweede volzin, van de wet. Hoewel de in de plaatstreding ook binnen fiscale eenheid geldt, zal de bepaling vooral praktische betekenis krijgen als de fiscale eenheid ten aanzien van de verkrijgende maatschappij eindigt. De in de plaatstredingsclausule is bijvoorbeeld in de volgende gevallen van betekenis:

- Een artikel 15ai claim van de splitsende maatschappij, die op grond

van het eerste lid van deze bepaling niet is afgerekend, gaat over op de verkrijgende maatschappij. De voor toepassing van artikel 15ai geldende termijnen lopen dus door. Indien de splitsende dochtermaatschappij bijvoorbeeld voor het moment van splitsing betrokken is geweest bij een overdracht in de zin van artikel 15ai, eerste lid, van de wet wordt bij een latere verbreking ten aanzien van de verkrijgende rechtspersoon de transactie geacht te hebben plaatsgevonden met die verkrijgende rechtspersoon.

- Een desinvesteringsbijtelling bij de verkrijgende rechtspersoon wordt berekend op basis van de door de splitsende maatschappij genoten investeringsaftrek.

- Op vorderingen, waarop bij ontvoeging van de splitsende maatschappij artikel 13b, 13ba of 13bb, van de wet van toepassing zou zijn geweest, worden de betreffende artikelen ten aanzien van de verkrijgende rechtspersoon van toepassing.

- Voor rentebetalingen, die bij ontvoeging van de splitsende maatschappij getroffen zouden worden door een aftrekbeperking, gelden nu ten aanzien van de verkrijgende rechtspersoon de betreffende aftrekbeperking.

- De in de plaatstreding geldt eveneens voor de toepassing van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Dit betekent bijvoorbeeld dat de verkrijgende rechtspersoon voor de stallingsregeling en de inhaalregeling de plaats inneemt van de splitsende dochtermaatschappij, als deze voortvloeien uit het door haar verkregen vermogen.

Vergelijkbaar met de verrekening van verliezen, wordt aan de overbrenging van buitenlandse winsten en verliezen de aanvullende eis gesteld dat deze overbrenging geschiedt alsof er geen splitsing heeft plaatsgevonden. Ook deze regeling, die is neergelegd in het vijfde lid, komt overeen met het huidige beleid op dit punt.

Om te voorkomen dat een aantal anti-misbruikbepalingen in het fiscale eenheidsregime via een splitsing zouden kunnen worden ontgaan, is het zesde lid opgenomen. Deze bepaling regelt dat de beperkingen die artikel 15ab, tweede lid, en artikel 15ad stellen aan de verrekening van latente liquidatieverliezen respectievelijk aan de aftrek van rente, blijven gelden alsof de splitsing niet heeft plaatsgevonden. Het is immers niet de bedoeling dat de winstcapaciteit van een verkrijgende maatschappij wordt benut om de door artikel 15ab, tweede lid, en artikel 15ad van de wet gestelde beperkingen te omzeilen. Voor deze bepaling zal in voorkomende gevallen derhalve eveneens een winstsplitsing moeten kunnen worden geproduceerd. Hiermee wordt recht gedaan aan het anti-misbruikarakter van deze regelingen.

Het zevende lid regelt dat het verzoek om de splitsing binnen de fiscale eenheid te laten plaatsvinden uiterlijk moet worden gedaan bij de aangifte over het jaar waarin de splitsing heeft plaatsgevonden.

Het achtste lid regelt de formele afhandeling van het meegeven van verliezen aan de verkrijgende rechtspersoon bij een ontvoeging van die rechtspersoon.

Artikel 18

Hetgeen in de toelichting bij artikel 17 ten aanzien van een splitsende dochtermaatschappij is opgemerkt, geldt evenzeer in geval van een juridische fusie waarbij de verdwijnende rechtspersoon als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Ook in dat geval kan, mits de verkrijgende rechtspersoon deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid, de moedermaatschappij verzoeken om ten aanzien van de verdwijnende dochtermaatschappij geen ontvoeging aan te nemen. De regeling geldt uitsluitend als dochtermaatschappijen optreden als verdwijnende rechtspersoon en niet als de moedermaatschappij bij de fusie ophoudt te bestaan. De moedermaatschappij kan wel optreden als verkrijgende rechtspersoon.

De in het tweede tot en met achtste lid opgenomen nadere regels, komen qua strekking overeen met de bepalingen ten aanzien van de splitsing binnen fiscale eenheid. Voor een toelichting zij verwezen naar de toelichting bij artikel 17.

Hoofdstuk IV Specifieke bepalingen van fiscale eenheid tussen verzekeraars en niet-verzekeraars

Onder het oude artikel 15, tweede lid, van de wet was een fiscale eenheid mogelijk tussen een verzekeraar en bepaalde niet-verzekeraars indien werd voldaan aan de voorwaarden van de Resolutie van 30 november 1993, nr. DB93/2073, onder meer gepubliceerd in BNB 1994/62. Van die fiscale eenheid konden dochtermaatschappijen deel uitmaken waarvan de activiteiten nauw samenhangen met die van de moedermaatschappij-verzekeraar. Bovendien kon een niet-verzekeraar moedermaatschappij zijn van de fiscale eenheid als zij geen andere activiteiten had dan het rechtstreeks of via een tussenhouder houden van de aandelen in een of meer dochtermaatschappijen die verzekeraar waren of daarmee nauw samenhangende activiteiten verrichtten. Binnen een dergelijke fiscale eenheid kon een egalisatiereserve voor verzekeraars worden gevormd. Daarbij gold als uitgangspunt dat winst behaald met niet tot het verzekeringsbedrijf behorende werkzaamheden de dotaties aan de egalisatiereserve niet mocht vergroten of eerder mogelijk mocht maken.

De bepalingen in dit hoofdstuk zijn gebaseerd op de bovengenoemde resolutie. Daarnaast wordt thans – met behoud van het uitgangspunt dat dit de dotaties aan de egalisatiereserve niet mag vergroten – de mogelijkheid geboden ook andere maatschappijen, bijvoorbeeld maatschappijen die het bankbedrijf uitoefenen, deel uit te laten maken van een fiscale eenheid met verzekeraars.

Afdeling 1 Definities

Artikel 19

Dit artikel bevat een aantal definitiebepalingen voor de artikelen met betrekking tot een fiscale eenheid met of tussen verzekeraars.

Het eerste lid bevat verwijzingen naar het Besluit winstbepaling en reserves verzekeraars 2001 (hierna: het besluit verzekeraars 2001).

In het tweede lid is een uitbreiding opgenomen van het begrip verzekeraar. Die uitbreiding komt er op neer dat maatschappijen die in een fiscale eenheid met een verzekeraar zijn opgenomen en aan de in het tweede lid gestelde voorwaarden voldoen, tezamen met de echte verzekeraar als verzekeraar worden aangemerkt. Het gevolg hiervan is dat de winst en het vermogen van een dergelijke maatschappij meetellen bij de vorming van de egalisatiereserve. Met andere woorden: de combinatie van de echte verzekeraar en de fictieve verzekeraar draagt als geheel bij aan de egalisatiereserve.

In het tweede lid, onderdeel a, is bepaald dat mede als verzekeraar wordt aangemerkt een dochtermaatschappij van de verzekeraar welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend werkzaamheden ten behoeve van de verzekeraar verricht.

In het derde lid is dit nader uitgewerkt. Als eerste mogelijkheid wordt daar genoemd de situatie dat in de dochtermaatschappij een deel van de bedrijfsmiddelen, nodig voor de uitoefening van het bedrijf van de verzekeraar, is ondergebracht. Dit is bijvoorbeeld het geval indien in die dochtermaatschappij het kantoorpand is ondergebracht waarin de verzekeraar is gevestigd.

Als tweede mogelijkheid wordt genoemd de dochtermaatschappij waarin een deel is ondergebracht van de werkzaamheden die behoren tot het door de verzekeraar uitgeoefende verzekeringsbedrijf. Het gaat hier

bijvoorbeeld om het uit organisatorisch oogpunt onderbrengen van de beleggingen in een afzonderlijk lichaam.

Als derde mogelijkheid worden de dochtermaatschappijen genoemd waarin werkzaamheden zijn ondergebracht die direct voortvloeien uit het door de verzekeraar uitgeoefende verzekeringsbedrijf, terwijl deze activiteiten uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten behoeve van de verzekerden plaatsvinden. Het gaat bijvoorbeeld bij een natura-uitvaartverzekeraar om het uitvaartbedrijf of bij een glasverzekeraar om het glasschadeherstelbedrijf, waarbij de dienstverlening aan de verzekerden als zodanig toekomt.

Als vierde mogelijkheid wordt genoemd de dochtermaatschappij waarin werkzaamheden zijn ondergebracht die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend dienstbaar zijn aan het verzekeringsbedrijf. Het gaat hier bijvoorbeeld om dochtermaatschappijen waarvan de werkzaamheden bestaan uit het bemiddelen bij het afsluiten van de verzekeringen. Of om een dochtermaatschappij waarin de computerservice is ondergebracht. De omzet moet in deze gevallen dan voor 90% of meer afkomstig zijn van de verzekeraar.

Het kan zijn dat tijdens het bestaan van de fiscale eenheid de dochtermaatschappij het ene jaar wel en het andere jaar niet aan deze voorwaarden voldoet. In het jaar dat de dochtermaatschappij niet voldoet, kan haar resultaat niet worden meegenomen bij de vaststelling van de hoogte van de egalisatiereserve. Een dergelijke dochter kan wel deel blijven uitmaken van de fiscale eenheid.

In het tweede lid, onderdeel b, is het begrip verzekeraar uitgebreid met een maatschappij, niet zijnde een verzekeraar, die uitsluitend en nagenoeg uitsluitend, direct of indirect, aandelen houdt in een of meer verzekeraars of daarmee samenhangende activiteiten verricht. Daaronder valt ook het houden van aandelen in buitenlandse verzekeringmaatschappijen of in dochtermaatschappijen die aanverwante activiteiten verrichten, zoals omschreven in onderdeel a van het tweede lid. Tevens vallen daar bijvoorbeeld onder financiering, valutabeheer en beleggingen ten behoeve van de dochtermaatschappijen-verzekeraars.

In het tweede lid, onderdeel c, is het mogelijk gemaakt dat twee verzekeraars (moeder en dochter) binnen een fiscale eenheid waartoe ook niet-verzekeraars behoren, tezamen een egalisatiereserve vormen.

Afdeling 2 Bepalingen inzake jaarlijkse toevoegingen en onttrekkingen aan de egalisatiereserve bij een fiscale eenheid tussen een verzekeraar en een niet-verzekeraar

Artikel 20

Op grond van dit artikel kan een belastingplichtige op wie het besluit verzekeraars 2001 van toepassing is tezamen met een belastingplichtige waarop het besluit verzekeraars 2001 niet van toepassing is, een fiscale eenheid vormen. Dit heeft tot gevolg dat een verzekeraar kan worden opgenomen in een fiscale eenheid met bijvoorbeeld een belastingplichtige die het bankbedrijf uitoefent.

Hierbij geldt als uitgangspunt dat een fiscale eenheid tussen een verzekeraar en een niet-verzekeraar er niet toe mag leiden dat winst behaald met niet tot het verzekeringsbedrijf behorende activiteiten de dotaties aan de egalisatiereserve zou kunnen vergroten, dan wel die dotaties eerder mogelijk zou kunnen maken. Dit is verwoord in de aanhef van artikel 20.

In onderdeel a is geregeld dat de beschikbare winstlimiet van artikel 9, eerste lid, onderdeel b, van het besluit verzekeraars 2001 wordt berekend alsof de verzekeraar zelfstandig belastingplichtig is, met inachtneming van artikel 15ah van de wet. Dit is een afwijking op de hoofdregel van artikel 15 van de wet, dat de bepalingen van de wet met betrekking tot het heffingsobject worden toegepast op het niveau van de fiscale eenheid.

Het gevolg is dat de beschikbare winstlimiet wordt vastgesteld op het niveau van de verzekeraar, mede opgevat in ruime zin krachtens artikel 19, tweede lid, van dit besluit. Dit brengt met zich dat afzonderlijke jaarstukken moeten worden opgemaakt. Op deze wijze kunnen de maximale jaarlijkse toevoeging, de extra toevoegingen, de onttrekkingen aan en het plafond van de egalisatiereserve worden vastgesteld alsof de verzekeraar zelfstandig belastingplichtig is. De winst of het vermogen van de niet-verzekeraar kan dus geen invloed uitoefenen op de hoogte van de egalisatiereserve. Dit betekent bijvoorbeeld dat een dividenduitkering binnen de verzekeringstak de beschikbare winstlimiet niet beïnvloedt, terwijl een dividenduitkering door de top van de verzekeringstak dit gevolg wel heeft.

Omdat de limiet van artikel 9, eerste lid, onderdeel c, van het besluit verzekeraars 2001 als uitgangspunt het belastbare (binnenlandse) bedrag heeft en voor de verzekeraar afzonderlijk een dergelijke grootte niet bekend is, kan hiervoor niet worden aangesloten bij de afzonderlijke verzekeraar. In plaats daarvan dient het belastbare bedrag van de fiscale eenheid als uitgangspunt te worden genomen. Dit is geregeld in onderdeel b. Een en ander geldt niet voor de berekening van de belastbare winst of van het binnenlandse inkomen, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van het besluit verzekeraars 2001.

In onderdeel c is geregeld hoe voor de bepaling van de beschikbare winst, de belasting moet worden berekend.

Afdeling 3 Bepalingen bij een fiscale eenheid tussen verzekeraars en niet-verzekeraars en tussen verzekeraars onderling wat betreft toets egalisatiereserve aan het vermogen

Artikel 21

Dit artikel is zowel van toepassing op een fiscale eenheid waartoe uitsluitend verzekeraars behoren, als op een fiscale eenheid waartoe ook niet-verzekeraars behoren.

Het eerste lid geeft een regeling voor de omvang van de egalisatiereserve op het voegingstijdstip.

Het tweede, het derde en het vierde lid geven een regeling voor het geval dat de vermogensruimte voor toepassing van artikel 11, derde lid, van het besluit verzekeraars 2001 op het voegingstijdstip daalt.

Dit betreft in de eerste plaats de volgende situatie. Indien een verzekeraar een dochtermaatschappij heeft die wordt opgenomen in een fiscale eenheid, verdwijnt het vermogensbestanddeel «deelneming in de dochter» uit het fiscale vermogen van de houdstermaatschappij bij het bepalen van de vermogensruimte voor de toepassing van artikel 11, derde lid, van het besluit verzekeraars 2001. Daarvoor komt in de plaats het fiscale vermogen van de dochtermaatschappij. Dit kan een daling van de vermogensruimte tot gevolg hebben, te weten wanneer de boekwaarde van het vermogen van de dochtermaatschappij minder bedraagt dan de boekwaarde van de deelneming bij de verzekeraar. Deze daling omvat het verschil tussen de boekwaarde van de deelneming en het fiscale vermogen van de dochtermaatschappij. Dit verschil zal in de regel stille reserves representeren. De daling van de vermogensruimte kan tot gevolg hebben dat de fiscale eenheid een deel van de egalisatiereserve aan de winst zou moeten toevoegen, dan wel geen of lagere dotaties aan de egalisatiereserve zou kunnen doen. Dit zou prohibitief kunnen werken voor het tot stand komen van een fiscale eenheid. Daarom is in het tweede lid bepaald dat de vermogensruimte van de verzekeraar wordt verhoogd met het verschil tussen de fiscale boekwaarde van de deelneming in de dochtermaatschappij en het fiscale vermogen van de dochtermaatschappij.

De verhoging, die de stille reserve representeert, dient in twintig jaar in

gelijke delen te worden afgebouwd. De gedachte hierachter is dat stille reserves geleidelijk in de tijd vrijvallen.

In de tweede plaats kan deze daling van de vermogensruimte op het voegingstijdstip zich voordoen indien een (tussen)houdstermaatschappij van verzekeraars een fiscale eenheid aangaat met een dochter-verzekeraar. Voor deze situatie is in het derde lid bepaald dat de vermogensruimte van de (tussen)houdstermaatschappij wordt verhoogd met het verschil tussen de fiscale boekwaarde van de deelneming in de dochter-verzekeraar en de lagere boekwaarde van het fiscale vermogen van de dochter-verzekeraar. Ook in dit geval representeert de verhoging stille reserves, zodat ook hierbij de verhoging in twintig jaar in gelijke delen wordt verminderd.

In de derde plaats kan een dergelijke daling van de vermogensruimte op het voegingstijdstip zich voordoen indien een verzekeraar een fiscale eenheid aangaat met een dochter-verzekeraar. Op deze situatie heeft betrekking het vierde lid, eerste volzin. Naast deze daling van de vermogensruimte – die wordt voorkomen door een fictieve verhoging die in twintig jaar daalt tot nihil – doet zich bij een fiscale eenheid van een verzekeraar-moedermaatschappij en een verzekeraar-dochtermaatschappij nog een effect voor dat prohibitief zou kunnen zijn voor het tot stand komen van een fiscale eenheid. Dit effect laat zich eenvoudig illustreren aan de hand van het volgende voorbeeld. De balans van de verzekeraar A (moedermaatschappij) ziet er als volgt uit:

Verzekeraar A			
Deelneming B	330	Gestort kapitaal	400
Activa A	500	Egalisatiereserve	430
	830		830

De balans van de dochter-verzekeraar ziet er als volgt uit:

Verzekeraar B			
Activa B	330	Gestort kapitaal	100
		Egalisatiereserve	230
	330		330

Na het aangaan van de fiscale eenheid zou de geconsolideerde balans er als volgt uitzien:

Geconsolideerde balans			
Activa A	500	Gestort kapitaal	400
Activa B	330	Egalisatiereserve	430
	830		830

Zonder bijzondere voorziening zou de stand van de egalisatiereserve voor het aangaan van de fiscale eenheid van $430 + 230 = 660$ zakken naar 430, dus een daling met 230. De tweede volzin van het vierde lid voorkomt dit door fictief als vermogensruimte aan te merken het verschil tussen het fiscaal vermogen van de dochtermaatschappij en haar gestort kapitaal. Deze fictieve verhoging van de vermogensruimte wordt tijdens het bestaan van de fiscale eenheid niet verminderd, doch blijft gedurende het bestaan van de fiscale eenheid met de dochtermaatschappij in stand.

Het vijfde lid regelt dat indien op het voegingstijdstip een stijging van de vermogensruimte plaatsvindt in plaats van een daling, tot het bedrag

van die stijging bij een of meer volgende uitbreidingen van de fiscale eenheid geen fictieve verhoging plaatsvindt. Een voorbeeld moge dit verduidelijken:

Moedermaatschappij A wordt gevoegd met dochtermaatschappij B. De waarde van de deelneming B is 1000, het fiscaal vermogen van B is 2000. Tot het vermogen van dochtermaatschappij B behoort een deelneming C, deze staat voor de kostprijs van 800 bij B op de balans. Het fiscaal vermogen van C is 500.

Indien B wordt gevoegd, stijgt de vermogensruimte van A met 1000. In plaats van de deelneming B van 1000 verschijnen namelijk de activa en passiva van B tot een bedrag van 2000 op de balans van A.

In een later jaar wordt C gevoegd. Bij deze voeging daalt de vermogensruimte bij A met 300, want in plaats van de deelneming C van 800, verschijnen de activa en passiva van C tot een bedrag van 500 op de balans van A. Voor deze daling van de vermogensruimte wordt geen verhoging toegepast. De hogere boekwaarde van deelneming C heeft namelijk reeds bijgedragen tot de verhoging van de vermogensruimte omdat deze deelneming als gevolg van de voeging van A en B op de balans bij A is gekomen. Zouden B en C gelijktijdig zijn gevoegd, dan zou ook het saldo van de verhoging en de verlaging in het plafond hebben doorgewerkt. Door de stijging enerzijds van 1000 en de verlaging anderzijds van 300 zou per saldo het plafond van de egalisatiereserve met 700 zijn gestegen. Dit is ook het resultaat van het vijfde lid.

Het zesde lid voorkomt dat meerdere malen van dezelfde verhoging van de vermogensruimte gebruik kan worden gemaakt.

Afdeling 4 Verdeling egalisatiereserve bij een fiscale eenheid tussen verzekeraars en niet-verzekeraars en tussen verzekeraars onderling bij ontvoeging

Artikel 22

Dit artikel bepaalt hoe de egalisatiereserve van de fiscale eenheid moet worden verdeeld indien een of meer verzekeraars worden ontvoegd terwijl nog een of meer verzekeraars in de fiscale eenheid achterblijven.

Afdeling 5 Calamiteitenreserve

Artikel 23

Dit artikel verklaart de regeling van de artikelen 20 tot en met 22 van overeenkomstige toepassing op de calamiteitenreserve terzake van atoomrisico's.

Hoofdstuk V Specifieke bepalingen van fiscale eenheid bij beleggingsinstellingen

De artikelen 24 tot en met 27 van dit besluit geven regels voor de situatie dat een fiscale eenheid wordt gevormd tussen twee beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de wet. Er kan op grond van artikel 15, derde lid, onderdeel b, van de wet een fiscale eenheid worden gevormd tussen vennootschappen waarop voor het bepalen van de winst dezelfde bepalingen van toepassingen. Dit betekent dat de vorming van een fiscale eenheid tussen twee of meer fiscale beleggingsinstellingen mogelijk is, maar de vorming van een fiscale eenheid tussen een fiscale beleggingsinstelling en een vennootschap die niet wordt aangemerkt als een fiscale beleggingsinstelling niet. Er zijn geen afwijkingen van deze regel mogelijk.

Afdeling 1 Definities

Artikel 24

In dit artikel is gedefinieerd dat het begrip «in omloop zijnde aandelen» voor de toepassing van het Besluit beleggingsinstellingen wordt opgevat als de in omloop zijnde aandelen van de moedermaatschappij. Het begrip «bewijzen van deelgerechtigdheid» blijft hier verder buiten beschouwing, omdat een fonds voor gemene rekening geen deel uit kan maken van een fiscale eenheid.

Afdeling 2 Bij de totstandkoming van een fiscale eenheid

Artikel 25

Winst die een dochtermaatschappij moet uitdelen op grond van artikel 28, tweede lid, onderdeel b, van de wet en die op het voegingstijdstip nog niet is uitgedeeld, zou buiten de fiscale eenheid voor de moedermaatschappij tot een dienovereenkomstige doorstootverplichting hebben geleid. Zonder nadere voorwaarde zou de vorming van de fiscale eenheid deze bestaande latente doorstootverplichting van de moedermaatschappij kunnen doen verdwijnen. Om dit te voorkomen is in het eerste lid bepaald dat de doorstootverplichting van voor het voegingstijdstip wordt aangemerkt als winst van de fiscale eenheid van het jaar waarin de uitdeling wordt gedaan. Hiermee wordt bewerkstelligd dat deze winst het jaar daarop volgend door de fiscale eenheid dient te worden uitgedeeld. Voor meegekocht dividend wordt een uitzondering gemaakt, omdat in zoverre ook buiten de fiscale eenheid uitdeling door de dochtermaatschappij niet leidt tot een doorstootverplichting voor de moedermaatschappij.

In het tweede lid wordt geregeld dat uitdelingstekorten van een dochtermaatschappij die voor het voegingstijdstip zijn ontstaan, slechts verrekend kunnen worden met de voor uitdeling beschikbare winst die aan de desbetreffende dochtermaatschappij is toe te rekenen. Deze bepaling is zeer nauw verwant aan de regeling voor verrekening van voorvoegingsverliezen (artikel 15ae van de wet). Een verschil met die regeling is echter dat alleen sprake kan zijn van vooruitwenteling van de tekorten en dat daarvoor een maximale termijn van 8 jaar van toepassing is.

Voor de berekening van de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen voor uitdeling beschikbare winst, zijn de regels van artikel 15ah van de wet van overeenkomstige toepassing. Dit betekent dat de winst van de dochtermaatschappij moet worden berekend alsof zij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid.

In het derde lid is een regeling getroffen voor de verrekening van uitdelingstekorten van een fiscale eenheid indien deze wordt uitgebreid. Deze regeling is vergelijkbaar met de regeling die voor de verrekening van voorvoegingsverliezen is opgenomen in artikel 15ae, eerste lid, onderdeel c, van de wet.

In het vierde lid is geregeld dat bij het aangaan van een fiscale eenheid de afrondingsreserve van de moedermaatschappij met die van de dochtermaatschappij dient te worden samengevoegd. De afrondingsreserve is een beclaimde reserve. Indien de som van de reserves na de consolidatie van het vermogen van de moeder- en dochtermaatschappij groter is dan de toegestane limiet van artikel 5, tweede lid, van het Besluit beleggingsinstellingen, dient het meerdere te worden toegevoegd aan de winst van de fiscale eenheid. Hiervoor is geen bepaling opgenomen. Indien aan het eind van het eerste jaar van de fiscale eenheid de afrondingsreserve de limiet overtreft, vloeit dit rechtstreeks voort uit artikel 5, tweede lid, van het Besluit beleggingsinstellingen.

Voor de zogenoemde herbeleggingsreserve, waarvoor regels zijn opgenomen in artikel 4 van het Besluit beleggingsinstellingen, is geen

bepaling opgenomen. Sinds 1 januari 2001 heeft deze reserve het karakter van een onbeclaimd onderdeel van het eigen vermogen, vergelijkbaar met een agioreserve. Uitdelingen uit deze reserve zijn niet belast voor de dividendbelasting. De herbeleggingsreserve van de dochtermaatschappij valt, evenals andere componenten van het kapitaal, weg in de consolidatie en wordt derhalve niet zichtbaar op de geconsolideerde balans van de fiscale eenheid. Dit is ook terecht; het aangaan van de fiscale eenheid mag de ruimte voor het doen van onbelaste «uitdelingen» uiteraard niet vergroten. Uitdelingen van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij zijn binnen fiscale eenheid niet zichtbaar en binnen fiscale eenheid behoeft ook geen dividendbelasting te worden ingehouden. Binnen fiscale eenheid is er dus geen belang om de omvang van de herbeleggingsreserve van de dochtermaatschappij te kennen.

Een eventueel negatief saldo van koers- en vermogensresultaten van de dochtermaatschappij van voor het voegingstijdstip, dat nog niet op de herbeleggingsreserve in mindering is gebracht omdat deze niet toereikend is, mag niet bij de fiscale eenheid in aanmerking worden genomen. Dit is geregeld in het vijfde lid. Dit «negatieve saldo» van de herbeleggingsreserve herleeft na ontvoeging van de dochtermaatschappij. Dit is geregeld in artikel 27, derde lid.

Afdeling 3 Bij de verbreking van een fiscale eenheid

Artikel 26

In dit artikel is een regeling getroffen voor de verrekening van uitdelingstekorten van de fiscale eenheid na het ontvoegingstijdstip. Deze bepaling is nauw verwant aan de verrekening van verliezen van de fiscale eenheid na het ontvoegingstijdstip (artikel 15af van de wet). De dochtermaatschappij kan haar eigen uitdelingstekorten van voor de voeging verrekenen, evenals uitdelingstekorten van de fiscale eenheid die aan haar zijn toe te rekenen. Het «meenemen» van uitdelingstekorten van de fiscale eenheid gebeurt op verzoek van moeder- en dochtermaatschappij. Daarbij moet de omvang van de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen uitdelingstekorten aannemelijk worden gemaakt.

Artikel 27

In het eerste lid is bepaald dat bij ontvoeging de herbeleggingsreserve van een dochtermaatschappij herleeft. Op het voegingstijdstip valt de herbeleggingsreserve van een dochtermaatschappij weg in de consolidatie. Gedurende het bestaan van de fiscale eenheid worden vermogenswinsten en -verliezen bijgeboekt of afgeboekt van de herbeleggingsreserve van de fiscale eenheid. Vermogenswinsten en -verliezen die aan de dochtermaatschappij zijn toe te rekenen komen derhalve tot uitdrukking in de herbeleggingsreserve van de fiscale eenheid. De herbeleggingsreserve van de dochtermaatschappij mag daarom bij ontvoeging worden gesteld op het bedrag van de reserve op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan haar voegingstijdstip. Indien de fiscale eenheid echter vermogensverliezen heeft van voorafgaande jaren die nog niet in mindering zijn gebracht op de herbeleggingsreserve van de fiscale eenheid, omdat deze niet toereikend is, worden deze verliezen op het ontvoegingstijdstip op de herbeleggingsreserve van de dochtermaatschappij in mindering gebracht. Indien er daarna nog vermogensverliezen resteren, blijven deze achter bij de fiscale eenheid of moedermaatschappij. De eventuele verliezen van het boekjaar zelf waarin de ontvoeging plaatsvindt, blijven achter bij de fiscale eenheid.

Ingevolge het vierde lid blijft bij ontvoeging de afrondingsreserve achter bij de moedermaatschappij.

Hoofdstuk VI Specifieke bepalingen voor een coöperatie bij het einde van een fiscale eenheid met die coöperatie als moedermaatschappij

Artikel 28

Bij een fiscale eenheid tussen een coöperatie als moedermaatschappij en een of meer NV's of BV's als dochtermaatschappij heeft die moedermaatschappij, ook indien zij een zogenaamde primaire coöperatie is, geen recht op aftrek van zogenoemde verlengstukwinst als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel g, van de wet. Dit is bepaald in artikel 15ac, derde lid, van de wet.

Aftrek van verlengstukwinst zou weer toepassing kunnen vinden zodra de fiscale eenheid van de coöperatie met haar dochtermaatschappij(en) is beëindigd. Daarmee zou het mogelijk worden die aftrek ook van toepassing te doen zijn op winsten ontstaan door realisatie van stille reserves in vermogensbestanddelen die tot het vermogen van een dochtermaatschappij hebben behoord en die tijdens de fiscale eenheid aan de moedermaatschappij zijn overgedragen. Hetzelfde zou zich kunnen voordoen met winst uit fiscale reserves die betrekking hadden op de bedrijfsuitoefening van een dochtermaatschappij. Artikel 28 beoogt dit effect te voorkomen tot ten hoogste het bedrag van de stille respectievelijk fiscale reserves die op het voegingstijdstip bij de dochtermaatschappij reeds aanwezig waren.

Voorzover op basis van artikel 15ai van de wet is geherwaardeerd, is het vorenstaande niet van toepassing omdat die herwaarderingswinst nog is genoten in de periode van de fiscale eenheid.

Hoofdstuk VII Specifieke bepalingen bij een fiscale eenheid met een buitenlandse belastingplichtige

Afdeling 1 Algemene bepalingen

Artikel 29

De onderdelen a tot en met f van het eerste lid van deze bepaling strekken ertoe op eenvoudige wijze onderscheid te maken tussen binnenlandse belastingplichtigen en buitenlandse belastingplichtigen die als dochtermaatschappij of moedermaatschappij deel uitmaken van een fiscale eenheid. In onderdeel g van het eerste lid wordt het begrip hoofdhuis gedefinieerd als alle vermogensbestanddelen van de buitenlandse belastingplichtige die geen deel uitmaken van een fiscale eenheid.

Het tweede lid ziet op naar Nederlands recht opgerichte lichamen die voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk dan wel een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting niet in Nederland zijn gevestigd. Dergelijke lichamen blijven op grond van artikel 2, vierde lid, van de wet binnenlands belastingplichtig. Op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet kunnen deze «2-lid-4-lichamen» onder dezelfde voorwaarden als gelden voor buitenlandse belastingplichtigen deel uitmaken van een fiscale eenheid. De in het tweede lid opgenomen fictie verzekert dat de bepalingen van dit hoofdstuk, dat slechts ziet op fiscale eenheden met buitenlandse belastingplichtigen, eveneens op dergelijke lichamen van toepassing zijn.

Artikel 30

Op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, onderdeel c, van de wet kan een buitenlandse belastingplichtige slechts als moedermaatschappij worden opgenomen in een fiscale eenheid, indien het aandelenbezit in de dochtermaatschappij tot het vermogen van de in Nederland aanwezige vaste inrichting van deze moedermaatschappij behoort. In artikel 30 is bepaald dat dit vereiste ook geldt voor buitenlandse belastingplichtigen die als tussenhoudstermaatschappij in een fiscale eenheid zijn

opgenomen. Daarmee wordt bereikt dat in beide situaties de voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid aansluiten bij de voorwaarden voor de vrijstelling voor de dividendbelasting in deelnemings situaties en het over dit onderwerp gepubliceerde besluit van 13 juni 2001, nr. CPP2001/1045M, Infobulletin 2001/584.

In het tweede lid is geregeld dat de eis van gelijklopende heffings-tijdvakken voor buitenlandse belastingplichtigen moet worden gelezen als een eis van gelijklopende boekjaren. De achtergrond van deze bepaling is dat het heffingstijdvak voor buitenlandse belastingplichtigen op grond van artikel 17, tweede lid, van de wet in samenhang met artikel 3.66, tweede lid, van de Wet Inkomstenbelasting 2001 juncto artikel 18, eerste lid, van de wet, altijd samenvalt met het kalenderjaar. Waar het om gaat is of de tijdvakken waarover de winst wordt bepaald voor de te voegen lichamen gelijk lopen. Dat is tot uitdrukking gebracht in het tweede lid.

Artikel 31

Op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet maakt een buitenlandse belastingplichtige slechts gedeeltelijk deel uit van een fiscale eenheid, namelijk voorzover het heffingsrecht over zijn ondernemingswinst op grond van de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag is toegewezen aan Nederland. In het verlengde daarvan wordt in artikel 31, eerste lid, bepaald dat een buitenlandse belastingplichtige voor de wettelijke bepalingen die betrekking hebben op de fiscale eenheid slechts als maatschappij wordt aangemerkt voorzover deze belastingplichtige deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Daarmee wordt bereikt dat de bepalingen met betrekking tot de fiscale eenheid slechts in zoverre van toepassing zijn.

Dit heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat artikel 15ab, zesde lid, van de wet slechts op de buitenlandse belastingplichtige van toepassing is, voorzover de betreffende schulden of schuldvorderingen behoren tot het vermogen van de Nederlandse vaste inrichting van die belastingplichtige. Ook maakt dit nog eens duidelijk dat transacties tussen een hoofdhuis en een andere maatschappij die met de vaste inrichting van het hoofdhuis deel uitmaakt van een fiscale eenheid, buiten de fiscale eenheid plaatsvinden. Dergelijke transacties kwalificeren als transacties tussen verschillende lichamen en niet als transacties tussen twee maatschappijen wat mede tot gevolg heeft dat artikel 15ai van de wet op dergelijke transacties niet van toepassing wordt. Ook blijft het principe in stand dat aan de Nederlandse vaste inrichting van de buitenlandse belastingplichtige de voordelen moeten worden toegerekend die worden behaald indien die vaste inrichting een zelfstandige onderneming zou zijn en onafhankelijk transacties zou aangaan met de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is.

Het eerste lid geldt slechts voor de toepassing van de aldaar genoemde artikelen en dus niet voor artikel 15ab, eerste lid, van de wet. Toepassing op die bepaling is niet nodig omdat, mede gelet op artikel 35 van dit besluit, met betrekking tot een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid, volledig sprake blijft van een deelneming. Uiteraard geldt het eerste lid evenmin voor de artikelen 24 en 39 van de Invorderingswet 1990. Ten aanzien van een buitenlandse belastingplichtige die als buitenlands belastingplichtige maatschappij is opgenomen in een fiscale eenheid beperkt de hoofdelijk aansprakelijk voor de vennootschapsbelastingsschuld van de fiscale eenheid zich niet tot het vaste inrichtingsvermogen.

Het tweede lid houdt verband met het feit dat bij buitenlandse belastingplichtigen sprake is van Nederlands inkomen in plaats van belastbare winst.

Het derde lid beoogt te voorkomen dat de beperking in de definitie van het begrip maatschappij voor buitenlandse belastingplichtigen via de genoemde schakelbepalingen doorwerkt naar artikel 20a van de wet, dat de mogelijkheden tot verliesverrekening in bepaalde omstandigheden

verhindert. Voor de vraag of de toepassing van artikel 20a van de wet de verliesverrekening binnen fiscale eenheid beïnvloedt, moet dus de buitenlandse belastingplichtige die deel uitmaakt van een fiscale eenheid als geheel worden beschouwd en niet slechts voorzover hij deel uitmaakt van de fiscale eenheid.

Afdeling 2 Fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij

Artikel 32

Bij een buitenlandse belastingplichtige wordt de belasting geheven naar het belastbare Nederlandse bedrag. Dit geldt op grond van het eerste lid ook bij een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij. In dit verband is wel een nadere voorziening in het tweede lid opgenomen. Zonder nadere regeling zou bij een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij onduidelijkheid kunnen ontstaan over de vraag of bijvoorbeeld rente ter zake van overtollige liquide middelen (van een binnenlands belastingplichtige dochtermaatschappij) wel tot het heffingsobject zou blijven behoren. Dit gelet op het feit dat een buitenlandse belastingplichtige slechts belastingplichtig is voorzover sprake is van een in Nederland gedreven onderneming of een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 17 van de wet. Daarom bepaalt het tweede lid dat alle werkzaamheden en het gehele vermogen van binnenlands belastingplichtige dochtermaatschappijen geacht worden deel uit te maken van de werkzaamheden en het vermogen van de vaste inrichting die de buitenlandse belastingplichtige moeder in Nederland heeft.

Voorts is in het tweede lid bepaald dat het voorwerp van de belasting bij een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij opgevat blijft op de voet van hoofdstuk II van de wet voorzover het betrekking heeft op vermogen en werkzaamheden van een binnenlands belastingplichtige dochtermaatschappij. Omdat het regime van de fiscale eenheid geen heffingsrechten beoogt uit te breiden of te beperken, is het niet de bedoeling dat hierop hoofdstuk III van de wet van toepassing wordt.

Het derde lid houdt verband met het feit dat bij een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij sprake is van Nederlands inkomen in plaats van belastbare winst.

Artikel 33

Dit artikel ziet op rechtsverhoudingen tussen een dochtermaatschappij en het hoofdhuis van de buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij. Op grond van artikel 32 wordt bij een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij de belasting geheven alsof de werkzaamheden en vermogensbestanddelen van de dochtermaatschappijen deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. Dit brengt bijvoorbeeld mee dat een schuld die een binnenlands belastingplichtige dochtermaatschappij heeft aan het hoofdhuis van de buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij wordt toegerekend aan de Nederlandse vaste inrichting van die buitenlands belastingplichtige moeder. Omdat rente op interne «schulden» van een vaste inrichting aan het hoofdhuis niet aftrekbaar is (vergelijk het OESO Commentaar op artikel 7 van het OESO Modelverdrag), zou de aftrekbaarheid van de rente over een dergelijke schuld ter discussie kunnen komen te staan. Dit geldt eveneens voor royalties en commissieloon. Behalve de aftrekbaarheid respectievelijk belastbaarheid van dergelijke posten, zou ten aanzien van bijvoorbeeld schuldverhoudingen tevens onduidelijk kunnen ontstaan omtrent de toepassing van de artikelen 12, 13b en 13ba van de wet alsmede artikel 3.13 van de Wet Inkomstenbelasting 2001. Zonder nadere bepaling zou gesteld kunnen worden dat na toerekening niet langer sprake is van schuldverhoudingen

of vorderingen in de zin van genoemde artikelen. Artikel 33 strekt ertoe deze onduidelijkheid weg te nemen door te regelen dat dergelijke rechtsverhoudingen en uit deze verhouding voortvloeiende baten of lasten in aanmerking worden genomen als ware er geen fiscale eenheid.

Een soortgelijke bepaling voor rechtsverhoudingen tussen het hoofdhuis van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij en een andere maatschappij is niet nodig. In die verhouding dreigt bij toerekening van schulden en vorderingen aan de moedermaatschappij immers geen karakterverandering tot «interne schulden». Evenmin is een afzonderlijke bepaling nodig ten aanzien van de interne verhouding tussen vaste inrichting en hoofdhuis bij een buitenlands belastingplichtige die als dochtermaatschappij is opgenomen in een fiscale eenheid. De fiscale behandeling van interne «rechtsverhoudingen» ondergaat door de opname van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij in een fiscale eenheid geen wijziging. De belasting wordt immers geheven alsof de werkzaamheden en het vermogen van de Nederlandse vaste inrichting van de buitenlandse belastingplichtige deel uitmaken van het vermogen van de moedermaatschappij. Als er voor voeging in fiscale zin geen sprake is van een schuld of vordering op het niveau van de vaste inrichting, valt er ook niets toe te rekenen aan de moedermaatschappij. Van een tot leven komen van vorderingen en schulden is om die reden geen sprake.

Afdeling 3 Fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij

Artikel 34

Het eerste lid van dit artikel bepaalt dat de belasting bij een fiscale eenheid met een binnenlands belastingplichtige moedermaatschappij wordt geheven naar het belastbare bedrag, ook als een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij deel uitmaakt van die fiscale eenheid.

Indien buitenlandse belastingplichtigen als dochtermaatschappij deel uitmaken van een fiscale eenheid, worden alleen de werkzaamheden en het vermogen van hun vaste inrichting geacht deel uit te maken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. Dit volgt uit het tweede lid in samenhang met de «voorzover-definitie» van maatschappij bij buitenlandse belastingplichtigen, die is opgenomen in artikel 29, onderdeel a. Voorts volgt uit het tweede lid dat hoofdstuk III moet worden toegepast bij de bepaling van het voorwerp van de belasting van de fiscale eenheid met betrekking tot de werkzaamheden en het vermogen van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij. De reden hiervoor is dezelfde als in de toelichting bij artikel 32, tweede lid.

Artikel 35

Zoals hiervoor is beschreven, maakt een buitenlandse belastingplichtige op grond van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet slechts gedeeltelijk deel uit van de fiscale eenheid. Dit brengt mee dat er met betrekking tot een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij is opgenomen in de fiscale eenheid sprake blijft van een deelneming. Als hierop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, leidt dit gegeven tot een aantal complicaties voortvloeiend uit de samenloop tussen de bepalingen van de deelnemingsvrijstelling en het fiscale eenheidsregime. Artikel 35 geeft hiervoor uitgangspunten en bijzondere regels.

Als uitgangspunt is ervoor gekozen dat de aandelen in de buitenlandse belastingplichtige volledig blijven kwalificeren als een deelneming en niet voor een evenredig gedeelte. Het uitgangspunt is neergelegd in het eerste lid. Alle regelingen inzake de (uitsluiting van de) deelnemingsvrijstelling en de daarmee verband houdende regelingen, waaronder de artikelen 13

tot en met 13k van de wet, blijven met betrekking tot een dergelijke deelneming onverkort van toepassing alsof er geen fiscale eenheid is. Dit heeft onder meer tot gevolg dat alle voordelen uit het aandelenbezit als deelnemingsvoordelen blijven kwalificeren. Voorts blijven kosten die verband houden met de buitenlandse deelneming onder dezelfde voorwaarden aftrekbaar. Daarbij geldt dat op geldleningen die verband houden met de verwerving van aandelen in de te voegen buitenlandse belastingplichtige een samenloop mogelijk is tussen de aftrekbeperking van artikel 13, eerste lid, van de wet, en de rentetemporerings voor overnameholdings van artikel 15ad van de wet. Artikel 15ad komt in dat geval pas aan de orde voorzover de kosten op grond van artikel 13, eerste lid, aftrekbaar zijn.

In lijn met het gekozen uitgangspunt, ligt het voor de hand dat de boekwaarde van de te voegen buitenlandse deelneming bij voeging en ontvoeging geen wijziging ondergaat. Zowel bij voeging als bij ontvoeging zal boekhoudkundig een vermogenssprong worden geconstateerd. Deze vermogenssprong raakt het fiscale resultaat niet.

De liquidatieverliesregeling van artikel 13d van de wet wordt toegepast alsof de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Vermogensbestanddelen van de gevoegde Nederlandse vaste inrichting van de deelneming behoren in geval van liquidatie dus volledig tot de liquidatie-uitkering, ongeacht het feit dat zij op grond van artikel 34, tweede lid, al tot het vermogen van de moedermaatschappij worden gerekend. Wel is een aparte bepaling opgenomen om dubbele verliesneming te voorkomen.

Het uitgangspunt dat de aandelen in de buitenlandse belastingplichtige volledig blijven kwalificeren als een deelneming waarop de regelingen inzake de (uitsluiting van de) deelnemingsvrijstelling en de daarmee verband houdende regelingen onverkort van toepassing blijven, gaat niet zo ver dat ook schuldverhoudingen binnen fiscale eenheid weer zichtbaar worden. Artikel 10, eerste lid, onderdeel d, en de artikelen 12, 13b en 13ba van de wet zijn slechts van toepassing, indien de schuld of schuldvordering behoort tot het vermogen van het hoofdhuis. Behoren dergelijke schulden of schuldvorderingen tot het vaste inrichtingsvermogen en daarmee tot de fiscale eenheid, dan worden zij onder het regime van de fiscale eenheid geacht niet te bestaan. Dit is tot uitdrukking gebracht in het tweede lid.

Het derde lid houdt verband met artikel 13c van de wet. Artikel 13c voorkomt een bepaalde vorm van oneigenlijk gebruik van de deelnemingsvrijstelling. In het verleden werden buitenlandse activiteiten in de aanvangsfase veelal in de vorm van een vaste inrichting gestart, zodat eventuele verliezen ten laste van de Nederlandse winst konden worden gebracht. De vaste inrichting werd omgezet in een deelneming zodra de activiteit winstgevend werd, zodat de inhaalregeling uit dat Besluit voorkoming dubbele belasting niet van toepassing was. Vóór 1990 waren de deelnemingsvoordelen met betrekking tot een dergelijke deelneming onbelast. Om dit te voorkomen is artikel 13c geïntroduceerd. Op grond daarvan is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing tot het bedrag van de nog niet verrekenende verliezen van de vaste inrichting. Op grond van artikel 13c, derde lid, van de wet wordt dit bedrag ineens tot de winst gerekend indien de deelneming in een fiscale eenheid wordt opgenomen. In het derde lid van artikel 35 wordt nu bepaald dat deze sanctie ook geldt voor buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappijen.

Het vierde lid brengt ten aanzien van een deelneming in een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid, een beperking aan in de mogelijkheden om een afwaarderingsverlies in aftrek te brengen op de voet van artikel 13ca van de wet. De beperking houdt in dat een dergelijk afwaarderingsverlies slechts in aftrek mag worden gebracht voor zover de waardedaling van de

deelneming wordt veroorzaakt door onderdelen van de buitenlandse belastingplichtige die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid. Voor zover de waardedaling wordt veroorzaakt door onderdelen die wel deel uitmaken van de fiscale eenheid, te weten door de Nederlandse vaste inrichting, zou afwaardering immers ten dele leiden tot dubbele verliesneming, omdat vaste inrichtingsverliezen al direct ten laste van het fiscale eenheidsresultaat zijn gekomen. Erkend kan worden dat niet altijd even eenvoudig zal zijn te onderkennen door welk onderdeel van het lichaam de waardedaling van het lichaam wordt veroorzaakt. Duidelijk is echter dat de belastingplichtige die de waardedaling op zichzelf aannemelijk moet maken, ook in de beste positie zal verkeren om de voor de oplossing van dit probleem noodzakelijke gegevens te verstrekken. Dit in aanmerking nemend en gelet op het belang dat dubbele verliesneming dient te worden voorkomen, is geregeld dat de belastingplichtige de buitenlandse oorzaak van de waardedaling aannemelijk zal moeten maken.

Voorts is in de tweede volzin van het vierde lid bepaald dat de sanctie bij voeging met betrekking tot afwaarderingsverliezen van deelnemingen die op grond van artikel 13ca van de wet voor het voegingstijdstip in aftrek zijn gebracht, niet van toepassing is op buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappijen. Gezien het feit dat voor het geheel sprake blijft van een deelneming, is er geen reden de faciliteit in deze gevallen onmiddellijk terug te nemen. De latere opwaardering van de deelneming op fiscale eenheidsniveau volgt de gebruikelijke regels van artikel 13ca van de wet.

Het vijfde tot en met negende lid hangen onderling met elkaar samen. Deze bepalingen hebben kort gezegd tot doel dubbele verliesneming te voorkomen bij buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappijen. Een negatief resultaat van de Nederlandse onderneming van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij vermindert de winst van de fiscale eenheid. Daarnaast kan bij de fiscale eenheid op grond van artikel 13d van de wet een liquidatieverlies in aftrek worden gebracht. Dit liquidatieverlies kan (mede) zijn veroorzaakt door verliezen van de Nederlandse onderneming. Om deze dubbele verliesneming te voorkomen, is in het vijfde lid bepaald dat het opgeofferde bedrag slechts in aanmerking wordt genomen indien de belastingplichtige aantoont dat het opgeofferde bedrag minus het bedrag van de per saldo toe te rekenen verliezen groter is dan nihil, en in dat geval ook slechts tot het verschil van deze twee bedragen. Dit betekent met andere woorden dat het opgeofferde bedrag wordt verlaagd voorzover sinds het voegingstijdstip per saldo een verlies van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij bij de fiscale eenheid tot uitdrukking is gekomen.

Op grond van het zesde lid wordt het opgeofferde bedrag voor buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappijen bij ontvoeging niet gesteld op het eigen vermogen. Anders dan bij binnenlands belastingplichtige dochtermaatschappijen blijft bij hen het opgeofferde bedrag ook gedurende de fiscale eenheid bestaan. De tweede volzin van het zesde lid geeft aan dat een beperking van het opgeofferde bedrag op de voet van het vijfde lid van toepassing blijft na eventuele ontvoeging. Uiteraard beïnvloeden vaste inrichtingsverliezen na ontvoeging het opgeofferde bedrag niet.

Gelet op het feit dat artikel 13d van de wet – in tegenstelling tot artikel 13ca van de wet – een definitieve aftrekpost oplevert, is nog een nadere voorziening voor artikel 13d opgenomen. Het vaststellen van het juiste bedrag van de positieve voordelen van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij die in mindering moeten worden gebracht op het liquidatieverlies, zal vaak niet eenvoudig zijn, omdat binnen fiscale eenheid onzakelijke transacties kunnen hebben plaatsgevonden. Daarom is in het zevende lid bepaald dat een aan de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij toe te rekenen positieve winst van de fiscale eenheid

tot de positieve voordelen wordt gerekend, tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij deze winst niet als positief voordeel heeft genoten.

De aan de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid, die van belang is voor correcties op het opgeofferde bedrag of voor de vaststelling van positieve voordelen, wordt vastgesteld op basis van artikel 15ah van de wet. Dit volgt uit het achtste lid.

De aandelen in de buitenlandse belastingplichtige kunnen gedurende de fiscale-eenheidsperiode in het bezit zijn geweest of gekomen van meer dan één maatschappij. Ook kunnen deze aandelen (gedeeltelijk) zijn vervreemd binnen fiscale eenheid. De bepaling van de vermindering van het opgeofferde bedrag op de voet van het vijfde lid alsmede de toerekening van positieve voordelen op basis van het zesde en zevende lid, kan in die gevallen op problemen stuiten. Voor die situaties kunnen op grond van het negende lid nadere regels worden gesteld voor de omvang van het opgeofferde bedrag en de positieve voordelen.

Artikel 36

Dit artikel bevat een aparte regeling voor situaties waarbij de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op een belang in een buitenlandse belastingplichtige die als buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid. In binnenlandse verhoudingen omvatten de voorwaarden voor opname in een fiscale eenheid de voorwaarden voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Voor niet in Nederland gevestigde lichamen geldt voor het van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling een tweetal aanvullende eisen. Om aan te geven dat de onderhavige bepaling slechts ziet op situaties dat een buitenlandse vennootschap deel uitmaakt van een fiscale eenheid, terwijl op het belang de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is, zijn deze aanvullende eisen in een negatieve formulering weergegeven in de eerste volzin van het eerste lid.

Met betrekking tot een belang in een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, is het uitgangspunt dat voor het gehele belang sprake blijft van een deelnemingsverhouding. Dit uitgangspunt is expliciet neergelegd in artikel 35, eerste lid, en geldt op grond van artikel 36, eerste lid, tweede volzin eveneens voor de onderhavige bepaling. Dit impliceert dat dividenden, vermogenswinsten en -verliezen op de aandelen in de buitenlandse dochter in aanmerking worden genomen als ware er geen fiscale eenheid. Ingeval op het belang de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is, zal het in aanmerking nemen van voordelen uit hoofde van een dergelijk belang tot dubbele heffing onderscheidenlijk dubbele verliesneming kunnen leiden. Verliezen van een gevoegde vaste inrichting van een niet voor de deelnemingsvrijstelling kwalificerende deelneming kunnen immers als een vermogensverlies op de deelneming nogmaals ten laste van het fiscale eenheidsresultaat worden gebracht. Aan de andere kant worden dividenden en/of vermogenswinsten als deelnemingsvoordelen volledig in de heffing betrokken, terwijl zij mogelijk verband houden met winsten van de gevoegde vaste inrichting die al in de heffing zijn betrokken op het niveau van de fiscale eenheid. Genoemde dubbeltellingen zijn het rechtstreekse gevolg van het uitgangspunt dat voor het geheel sprake blijft van een deelneming. In binnenlandse situaties verdwijnt de deelnemingsrelatie na voeging en kan een dergelijke dubbeltelling zich om die reden niet meer voordoen. Er ontstaat in buitenland situaties aldus de hybride situatie dat vermogensbestanddelen en daaruit voortkomende resultaten rechtstreeks tot uitdrukking komen bij de fiscale eenheid, en vervolgens via de volledig in stand gebleven aandelenband nogmaals het resultaat van de fiscale

eenheid zouden beïnvloeden. Dit zou in strijd zijn met doel en strekking van de fiscale eenheid.

Indien op het belang in de te voegen buitenlandse belastingplichtige de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, leidt de dubbelstelling slechts in beperkte mate tot ongewenste effecten, te weten in die uitzonderings-situaties waar de deelnemingsvrijstelling op grond van een specifieke regeling buiten toepassing wordt gelaten. In dat verband kunnen genoemd worden de artikelen 13c, 13ca en 13d van de wet. Voor die situaties is in artikel 35 een aparte regeling opgenomen.

Indien op het belang in de te voegen buitenlandse belastingplichtige de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is, doen de ongewenste effecten van de dubbelstelling zich echter in volle omvang voor. Dat is aanleiding geweest in artikel 36 een regeling op te nemen die in grote lijnen beoogt te bereiken dat voordelen uit hoofde van een belang waarop de deelnemingsvrijstelling geen toepassing vindt slechts in aanmerking worden genomen als zij samenhangen met werkzaamheden of vermogen van het hoofdhuus. Dat gedeelte van de buitenlandse belastingplichtige maakt immers geen deel uit van de fiscale eenheid zodat zich bij voordelen daaruit voortkomend geen dubbele Nederlandse winst- of verliesnemingen kan voordoen. Anders gezegd: gedurende de periode dat de buitenlandse belastingplichtige deel uitmaakt van de fiscale eenheid, worden vaste inrichtingsresultaten geëlimineerd uit de resultaten behaald met het aandelenbelang in de betreffende vennootschap.

Ten aanzien van positieve voordelen uit hoofde van het betreffende belang in het buitenlandse lichaam is daartoe in het derde lid van artikel 36 een regeling opgenomen op grond waarvan dergelijke voordelen bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid – in afwijking van de hoofdregel – buiten aanmerking blijven voorzover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat zij samenhangen met winst van de gevoegde vaste inrichting van dat buitenlandse lichaam. In zoverre zijn die voordelen immers al betrokken in het fiscale eenheidsresultaat. Deze «vrijstelling» geldt nadrukkelijk slechts bij een samenhang met de winst van de vaste inrichting na het voegingstijdstip. Gereserveerde winst van de vaste inrichting van voor het voegingstijdstip wordt bij uitdeling volledig als deelnemingsdividend in de heffing betrokken. Dit volgt uit het gebruik van de term «buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij» welke op grond van artikel 29, eerste lid, onderdelen a en c, van dit besluit pas toepassing vindt na voeging.

Op het principe dat winst van de gevoegde vaste inrichting niet nogmaals als deelnemingsvoordeel in de heffing wordt betrokken, wordt echter een uitzondering gemaakt. Het is immers goed denkbaar dat in het vaste inrichting-vermogen op het moment van voeging stille reserves zijn begrepen. Op deze reserves rust in beginsel een dubbele Nederlandse claim: bij realisatie van de stille reserve op het niveau van de buitenlandse belastingplichtige en bij uitdeling van de winst op het niveau van de aandeelhouder. Het is niet de bedoeling dat deze dubbele claim via het aangaan van een fiscale eenheid tot een enkele claim kan worden teruggebracht. Een dubbele heffing wordt weliswaar in strijd geacht met de ratio van de fiscale eenheid, maar dat geldt slechts voor de meerwaarden van de vaste inrichting die ontstaan gedurende de fiscale eenheidsperiode. Teneinde de op het voegingstijdstip aanwezige dubbele claim niet te verliezen, is in het eerste lid van artikel 36 een afrekening over de op dat moment aanwezige meerwaarden voorgeschreven door te eisen dat de activa en passiva van de te voegen vaste inrichting te boek worden gesteld voor de waarde in het economische verkeer. Deze actualisering van de boekwaarde kan op grond van het tweede lid achterwege blijven met als gevolg dat een claim op verzoek wordt doorgeschoven. De doorgeschoven claim wordt vervolgens in etappes gerealiseerd, te weten wanneer in de vaste inrichting deze meerwaarden worden belast (eerste claim) en vervolgens indien daadwerkelijk positieve voordelen uit de

betreffende deelneming worden genoten (tweede claim). De tweede volzin van het derde lid bepaalt namelijk dat dergelijke voordelen, in afwijking van de eerste volzin wel in aanmerking worden genomen tot het bedrag van de op grond van het tweede lid doorgeschoven stille en fiscale reserves.

Erkend kan worden dat de toerekening van uitgekeerde dividenden onderscheidenlijk positieve waardemutaties aan de winst van de vaste inrichting in de praktijk niet eenvoudig zal zijn, vooral wanneer het tijdsverloop tussen winstrealisatie op vaste inrichting niveau en realisatie van het deelnemingsvoordeel toeneemt. In ogenschouw nemend dat in het algemeen de belastingplichtige zelf dienaangaande over de noodzakelijke informatie zal beschikken, is bepaald dat de bewijslast voor het niet in aanmerking nemen van een positief voordeel uit hoofde van het aandelenbezit rust op de belastingplichtige. Voorstellen van de belastingplichtige om in reële situaties ten aanzien van het verband tussen vaste inrichtingswinst en deelnemingsvoordeel vooraf afspraken te maken over een praktische toepassing, zullen met een welwillend oog worden bekeken.

Ten aanzien van negatieve voordelen uit hoofde van het betreffende belang is in het vierde lid van artikel 36 een regeling opgenomen op grond waarvan dergelijke verliezen bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid – in afwijking van de hoofdregel – buiten aanmerking blijven tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat zij samenhangen met of voortvloeien uit werkzaamheden of vermogen van het hoofdhuis. Voor zover de negatieve voordelen gerelateerd zijn aan de gevoegde vaste inrichting zullen die verliezen immers reeds zijn betrokken in het fiscale eenheidsresultaat. Het nogmaals in aanmerking nemen van dergelijke verliezen zou – evenals dubbele winstneming – in strijd komen met de ratio van de fiscale eenheid. Ook in dit geval geldt dat het splitsen van negatieve waardemutaties van het aandelenbezit naar gelang deze worden veroorzaakt door het hoofdhuis onderscheidenlijk de gevoegde vaste inrichting in de praktijk niet eenvoudig zal zijn. Gezien het feit dat dienaangaande de belastingplichtige over de noodzakelijke informatie zal beschikken, met name waar het betreft de positie van het hoofdhuis, is bepaald dat de bewijslast voor het in aanmerking nemen van een verlies op het belang rust op de belastingplichtige. Van belang is voorts dat deze aftrekbeperking geldt naast de beperking geregeld in artikel 13a van de wet. Voor het in aanmerking nemen van een deelnemingsverlies zal dus aan de voorwaarden van beide bepalingen moeten zijn voldaan.

De samenloop met artikel 13a van de wet is eveneens reden geweest voor de regeling neergelegd in het vijfde lid van artikel 36. Artikel 13a van de wet regelt dat kosten welke verband houden met alsmede negatieve voordelen uit hoofde van een aandelenbezit waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is, slechts in aftrek komen tot het bedrag aan positieve voordelen uit hoofde van dat belang. Omdat door de werking van het derde lid van artikel 36 een uitdeling van de winst van de gevoegde vaste inrichting niet in aanmerking wordt genomen, zou kostenaf trek in die situatie niet aan de orde kunnen komen. Het vijfde lid voorkomt dit ongewenste effect.

Het zesde lid voorkomt dat de aftrekbeperking van het vierde lid eenvoudig zou kunnen worden ontgaan via een ontvoeging voorafgaand aan een afwaardering of een vervreemding van het belang waarop een verlies zou worden geleden. Het zesde lid schrijft voor dat een bij ontvoeging aanwezig latent verlies op de deelneming nog tijdens de fiscale eenheid zal moeten worden genomen, zodat deze nog onder de aftrekbeperking van het vierde lid valt.

In het zevende lid is geregeld dat voor de vraag of de aandelen in de buitenlandse belastingplichtige ter belegging worden gehouden, een aandelenbezit in een lichaam waarvan de werkzaamheden grotendeels bestaan uit passieve financieringsactiviteiten als belegging wordt

aangemerkt. De uitzondering voor een ter belegging aangehouden dochter gevestigd in een andere EU-lidstaat geldt eveneens. Voorts wordt opgemerkt dat de op het gebied van de niet ter beleggingseis gewezen arresten en daarover gepubliceerde beleidsbesluiten in dit verband integraal van toepassing zijn. De in dit artikel beschreven regeling geldt op grond van artikel 15, tweede lid, van de wet evenzeer indien de te voegen deelneming wordt gehouden door een gevoegde tussenhouder.

In het achtste lid is een bepaling opgenomen ter bepaling van de aan de gevoegde vaste inrichting toe te rekenen winst. Deze wijkt af van artikel 15ah van de wet, in die zin dat voor de afzonderlijke winstbepaling ook met interne transacties integraal rekening wordt gehouden, dus onafhankelijk van de vraag of de winst bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Ook de verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen wordt genegeerd teneinde een zuivere scheiding te bereiken tussen het regime voor en gedurende het bestaan van de fiscale eenheid.

Artikel 37

Op grond van artikel 15ab, eerste lid, van de wet dient de deelneming direct voor het voegingstijdstip te worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Hierdoor vindt belastingheffing plaats voorzover het deelnemingsvoordeel niet onder de deelnemingsvrijstelling valt. In het eerste lid van artikel 37 is bepaald dat dit niet geldt voor het belang in een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid. De aandelen in zo'n buitenlandse belastingplichtige blijven immers volledig als deelneming kwalificeren, zodat een eventuele claim behouden blijft. Daarnaast is in het tweede lid geregeld dat het waarderingsvoorschrift van artikel 15aj, zesde lid, van de wet voor de aandelen in dochtermaatschappijen die worden ontvoegd, niet van toepassing is op buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappijen. De achtergrond hiervan is dat deze aandelen gedurende het bestaan van de fiscale eenheid volledig als deelneming blijven kwalificeren en ook als zodanig te boek gesteld blijven. Een waarderingsvoorschrift is dan niet nodig.

Artikel 38

Op grond van artikel 15b, vijfde lid, van de wet wordt een reserve voor financieringsactiviteiten onder bepaalde voorwaarden verminderd met een percentage van de kapitaalstorting in een lichaam zonder dat deze onttrekking aan de reserve tot een toevoeging aan de winst leidt. Kapitaalstortingen binnen fiscale eenheid in binnenlands belastingplichtige maatschappijen tellen voor deze bepaling niet mee, omdat deze niet zichtbaar zijn. Zonder nadere regeling zouden kapitaalstortingen ten gunste van een buitenlands belastingplichtige die als dochtermaatschappij is opgenomen in de fiscale eenheid wel volledig meetellen. De aandelen in zo'n buitenlandse belastingplichtige blijven immers volledig als deelneming kwalificeren. Dit artikel strekt ertoe dat kapitaalstortingen en verwervingen van aandelen in een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, van de wet niet in aanmerking worden genomen, voor zover de kapitaalstorting of verwerving is toe te rekenen aan de gevoegde vaste inrichting.

Afdeling 4 Voortzetting fiscale eenheid bij zetelverplaatsing

Artikel 39

In dit artikel zijn de voorwaarden opgenomen voor de voortzetting van de fiscale eenheid indien een buitenlands belastingplichtige maatschappij haar plaats van werkelijke leiding naar Nederland overbrengt. Het desbetreffende lichaam wordt dan binnenlands belastingplichtig. Dit betekent dat de belastingplicht wordt uitgebreid. Er ontstaat immers

belastingplicht voor het wereldinkomen. Op grond van artikel 15, zesde lid, onderdeel b, van de wet eindigt de fiscale eenheid door de verplaatsing van de werkelijke leiding. Indien direct aansluitend aan de verbreking van de fiscale eenheid een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, dus zonder dat de desbetreffende dochtervennootschap tijdelijk zelfstandig in de belastingheffing wordt betrokken is dus sprake van een ontvoeging direct gevolgd door een voeging. Dit zou een aantal onwenselijke gevolgen kunnen hebben, die door het eerste lid worden voorkomen.

Het eerste lid bepaalt dat er voor de toepassing van de artikelen 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj, eerste lid, van de wet geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging. Voor de toepassing van artikel 15ae heeft dit onder andere tot gevolg dat de verrekening van voorvoegingsresultaten (resultaten van vóór de totstandkoming van de voorafgaande fiscale eenheid) met resultaten van de aansluitende fiscale eenheid plaatsvindt alsof geen ontvoeging heeft plaatsgevonden. Voor de toepassing van de artikelen 15af en 15ag van de wet heeft het eerste lid tot gevolg dat de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid, die zijn toe te rekenen aan de ontvoegde dochtermaatschappij, niet worden meegegeven aan die dochtermaatschappij en dus verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid blijven. Voor de toepassing van artikel 15ai van de wet heeft de fictie dat er geen ontvoeging plaatsvindt tot gevolg dat de zetelverplaatsing naar Nederland zonder intreding van de sanctie kan geschieden, ook als er voorafgaand daaraan binnen de sanctietermijn besmette transacties zijn geweest. Het opnemen van artikel 15aj, eerste lid, van de wet in dit rijtje betekent dat een voortzetting van de fiscale eenheid op de voet van artikel 39 geen gevolgen heeft voor op het moment van zetelverplaatsing bestaande herinvesteringsreserves.

Het tweede lid regelt tenslotte dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de artikelen 15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de wet in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid. In artikel 15ad van de wet is de temporisering van rente-aftrek voor overnameholdings geregeld. Omdat de fiscale eenheid ten aanzien van het zetelverplaatsende lichaam eindigt waarna er een aansluitende fiscale eenheid tot stand komt, zou op basis van de letterlijke tekst de in artikel 15ad genoemde achtjaarstermijn bij overnameholdings opnieuw in kunnen gaan. Nu de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van artikel 15ad van de wet in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, wordt dit voorkomen. De in de plaatstreding voor artikel 15ai van de wet betekent dat een verbreking van de aansluitende fiscale eenheid binnen de termijn waarin voor de voorafgaande fiscale eenheid nog een sanctietermijn van artikel 15ai van de wet liep, leidt tot toepassing van de sanctie van artikel 15ai van de wet ten aanzien van de aansluitende fiscale eenheid. Voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de wet betekent het dat verliesverrekening kan plaatsvinden tussen resultaten van de voorafgaande fiscale eenheid en resultaten van de aansluitende fiscale eenheid alsof sprake is van dezelfde fiscale eenheid.

Artikel 40

Als een binnenlands belastingplichtige maatschappij haar werkelijke leiding naar het buitenland verplaatst onder achterlating van een vaste inrichting in Nederland, eindigt de fiscale eenheid voor haar op grond van artikel 15, zesde lid, onderdeel c, van de wet. Overeenkomstig het bepaalde in artikel 39 regelt het eerste lid van artikel 40 dat indien direct aansluitend een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, zodat de zetelverplaatsende maatschappij niet tijdelijk zelfstandig in de belastingheffing wordt betrokken, een aantal onwenselijke gevolgen van de ontvoeging niet optreedt. Het bepaalt dat er voor de toepassing van de artikelen 15ae tot en met 15ag van de wet geacht wordt geen sprake te zijn van een ontvoeging. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting op artikel 39.

Het eerste lid voorkomt voorts dat de beëindiging van de voorafgaande fiscale eenheid leidt tot toepassing van de sanctie van artikel 15ai van de wet. Artikel 15ai blijft echter wel van toepassing met betrekking tot vermogensbestanddelen die door een maatschappij zijn overgenomen van een onderdeel van de belastingplichtige dat als gevolg van de verplaatsing van de werkelijke leiding geen onderdeel meer uitmaakt van de aansluitende fiscale eenheid. De overdrager maakt voor dat deel immers geen deel meer uit van de aansluitende fiscale eenheid, zodat in zoverre sprake is van een echte ontvoeging. Dit betekent ook dat voor die vermogensbestanddelen artikel 15ai, zesde lid, van de wet onverkort van toepassing blijft.

De situatie waarbij voorafgaand aan de zetelverplaatsing vermogensbestanddelen zijn overgenomen door een onderdeel van de belastingplichtige dat als gevolg van de verplaatsing van de plaats van de werkelijke leiding geen deel meer uitmaakt van de fiscale eenheid, is niet genoemd omdat over de in deze vermogensbestanddelen begrepen stille reserves op het tijdstip van de zetelverplaatsing al moet worden afgerekend op grond van artikel 15c van de wet.

Het tweede lid regelt dat artikel 15aj, eerste lid, van de wet slechts van toepassing is voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd in verband met een vervreemding door of een vervangingsvoornemen van een onderdeel van de belastingplichtige dat als gevolg van de verplaatsing van de werkelijke leiding geen onderdeel meer uitmaakt van de aansluitende fiscale eenheid. De reden hiervoor is dezelfde als voor de gedeeltelijke toepassing van artikel 15ai van de wet.

Overeenkomstig het tweede lid van artikel 39 bepaalt het derde lid van artikel 40 dat de aansluitende fiscale eenheid voor een aantal bepalingen in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid. Voor de toelichting daarop zij verwezen naar hetgeen daarover is opgemerkt in de toelichting bij artikel 39. Bij zetelverplaatsing naar het buitenland is de in de plaats treding voor artikel 15ai overigens niet volledig. De in de plaats treding geldt voor artikel 15ai niet voorzover al afrekening heeft plaatsgevonden. Dit kan het geval zijn indien het tweede lid niet van toepassing is of op grond van het bepaalde in artikel 15c van de wet.

Hoofdstuk VIII Voorkoming dubbele belasting

In dit hoofdstuk zijn regelingen opgenomen die betrekking hebben op de berekening van verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting. Zoals in artikel 15ac van de wet is bepaald, zullen deze verminderingen worden berekend alsof de maatschappijen van de fiscale eenheid één belastingplichtige zijn. In feite wordt hiermee aangesloten bij de berekeningswijze zoals die werd toegepast onder de benadering dat bij de fiscale eenheid de dochtermaatschappijen geacht werden in de moedermaatschappij te zijn opgegaan.

Voor de goede orde zij daarbij nog het volgende opgemerkt. In de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer (26 854, nr. 6, blz. 5 en 6) is aangegeven dat in artikel 15 van de wet nadrukkelijker tot uitdrukking is gebracht dat een maatschappij die deel uitmaakt van een fiscale eenheid haar subjectieve belastingplicht behoudt en als zodanig aanspraak kan maken op de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, zoals de door Nederland gesloten belastingverdragen. Alvorens de aanspraak op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te berekenen ter zake van in de fiscale eenheidswinst begrepen buitenlandse resultaten, zal dan ook allereerst moeten worden vastgesteld of de maatschappij die de desbetreffende resultaten behaalt, aanspraak kan maken op een zodanige vermindering. Dit is vooral van belang met betrekking tot de buitenlandse resultaten die worden behaald door een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij met een onbeperkt belastingplichtig lichaam als moedermaatschappij. De vraag of de

gevoegde vaste inrichting wel of geen aanspraak kan maken op een vermindering ter voorkoming dubbele belasting zal steeds beantwoord moeten worden op basis van het dan aan de orde zijnde voorschrift ter voorkoming van dubbele belasting; het wezen van artikel 15 van de wet brengt niet met zich dat deze toets als het ware wordt verlegd naar de moedermaatschappij. In de omgekeerde situatie – met een buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij en, bijvoorbeeld, een BV als dochtermaatschappij – kan dit betekenen dat wél een aanspraak op een vermindering van vennootschapsbelasting zou kunnen worden gemaakt ter zake van door de dochtermaatschappij behaalde buitenlandse resultaten ondanks het feit dat de moedermaatschappij daar wellicht zelf niet voor zou kwalificeren. Ook kan in dit verband worden gedacht aan de bezitseis die in veel belastingverdragen is opgenomen bij de toepassing van een verlaagd bronbelastingpercentage voor deelnemingsdividenden.

Voorts zij, ter verduidelijking van de wijze waarop bij fiscale eenheden in zijn algemeenheid de aanspraak op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt bepaald, opgemerkt dat uit het fiscale eenheidsregime voortvloeit – voor het herziene regime in het bijzonder uit artikel 15ac, vierde lid, van de wet – dat kosten die binnen de fiscale eenheid bij de ene maatschappij opkomen en die verband houden met de buitenlandse resultaten van een andere maatschappij, bij het berekenen van een eventuele vermindering ter voorkoming van dubbele belasting op deze resultaten in mindering worden gebracht. Ter illustratie wordt gewezen op rentekosten van de moedermaatschappij ter zake van een bij derden opgenomen geldlening die binnen de fiscale eenheid wordt aangewend om een dochtermaatschappij, na storting als vermogen in die dochtermaatschappij van de uit hoofde van de geldlening ontvangen middelen, in staat te stellen activa te verwerven die buitenlandse inkomsten – zoals royalty's – genereren. Bij het verrekenen van de in het buitenland op die royalty's mogelijk geheven bronbelasting, binnen de randvoorwaarden uiteraard van een van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belasting, zullen de rentekosten van de moedermaatschappij dan in mindering komen op de binnen de fiscale eenheid genoten bruto royalty-inkomsten (nettomethode). Ook kan worden gedacht aan de situatie waarin een door een moedermaatschappij opgenomen geldlening na doorstorting in een dochtermaatschappij door die dochtermaatschappij als eigen middelen wordt aangewend voor de financiering van een buitenlandse vaste inrichting ter zake waarvan de vrijstellingsmethode van toepassing is. Ook in dat geval zal bij het berekenen van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting rekening worden gehouden met de binnen de fiscale eenheid opkomende rentekosten voorzover deze verband houden met de vrij te stellen buitenlandse winst.

Uit de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting vloeit een methodiek voort voor de berekening van verminderingen van vennootschapsbelasting ter zake van buitenlandse resultaten. Gedacht kan worden aan de uit de rangorde tussen de belastingverdragen enerzijds en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 anderzijds voortvloeiende volgorde, waarbij allereerst de uit de belastingverdragen voortvloeiende aanspraken op een vermindering worden geëffectueerd, en aan het uitgangspunt dat de toepassing van de vrijstellingsmethode vóór de toepassing van de verrekeningsmethode gaat. Ook kunnen worden genoemd de regelingen die in en bij het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en in de uitvoeringssfeer zijn getroffen op het punt van samenlopende aanspraken op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. De fiscale eenheid maakt op deze methodiek in beginsel geen inbreuk zodat in beginsel geen aanvullende regelgeving nodig is. Uitzonderingen vormen echter de berekeningen van verminderingen ter zake van buitenlandse resultaten over het voegings- en ontvoegingstijdstip heen (een met verliesverrekening over deze

tijdstippen heen vergelijkbare problematiek). Op dit punt worden in dit besluit regels gesteld. Daarbij wordt in grote lijnen teruggegrepen op de op basis van de resolutie van 30 september 1991, nr. DB91/2309, onder meer gepubliceerd in BNB 1991/239, aan fiscale eenheden gestelde voorwaarden op dit punt (standaardvoorwaarden 3f en 15b) als mede bij op dit punt gestelde voorwaarde bij de fiscale begeleiding van juridische fusies en juridische splitsingen.

Op enkele andere onderdelen is nadere regelgeving nodig. Het gaat daarbij om de bepaling van de volgorde waarin aanspraken op verminderingen ter voorkoming dubbele belasting ter zake van vóór en tijdens de fiscale eenheid behaalde buitenlandse resultaten in aanmerking worden genomen. Het onderhavige besluit bevat hiertoe een delegatiebepaling.

Afdeling 1 Algemene bepalingen

Artikel 41

Dit artikel omschrijft wat onder buitenlandse winsten moet worden verstaan, aangezien de wet dit begrip niet kent. Het begrip omvat de winsten die ingevolge de voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting (de belastingverdragen en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) zijn vrijgesteld van Nederlandse vennootschapsbelasting.

Artikel 42

Zoals hiervoor is aangegeven, is op enkele onderdelen nadere regelgeving nodig. Het gaat daarbij om de bepaling van de volgorde waarin aanspraken op verminderingen ter voorkoming dubbele belasting ter zake van vóór en tijdens de fiscale eenheid behaalde buitenlandse resultaten in aanmerking worden genomen over het voegings- en ontvoegingstijdstip heen. Het onderhavige artikel bevat hiertoe een delegatiebepaling. Het gaat daarbij zowel om te verlenen vermindering volgens de vrijstellingsmethode als om verminderingen volgens de verrekeningsmethode.

Met betrekking tot de vrijstellingsmethode zijn er twee soorten gevallen te onderscheiden.

In de eerste plaats het in aanmerking nemen van aanspraken van voor het voegingstijdstip. Indien de winst van de fiscale eenheid in een jaar onvoldoende is om alle aanspraken op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in dat jaar te effectueren (er is met andere woorden onvoldoende «ruimte»), vloeit niet uit de systematiek voort welke aanspraak tot een daadwerkelijke vermindering leidt en welke aanspraak kan worden doorgeschoven naar het volgende jaar. Het gaat daarbij om de toepassing van de artikelen 43, 44 en 45. Een voorbeeld kan dit verduidelijken.

Stel dat twee maatschappijen, A en B, in hetzelfde jaar in een fiscale eenheid worden opgenomen en dat beide maatschappijen een verminderingaanspraak «meebrengen» ter zake van vóór het voegingstijdstip door die maatschappijen behaalde buitenlandse winst van 50 en 80. In beginsel zijn deze aanspraken op de voet van artikel 43 vanaf het voegingstijdstip in aanmerking te nemen voorzover de winst van de fiscale eenheid daarvoor de ruimte biedt. Maar stel nu dat door de fiscale eenheid in het voegingsjaar een buitenlandse winst wordt behaald van 100 en de (wereld-)winst van de fiscale eenheid 150 is. Van de totale aanspraken van 230, kan dus 80 niet worden geëffectueerd en zal worden doorgeschoven naar het volgende jaar. Zonder nadere voorziening staat echter niet vast welke aanspraak daadwerkelijk wordt geëffectueerd en welke aanspraak wordt doorgeschoven. Met het oog op het volgens winstsplitsing in aanmerking nemen van voorvoegingsaanspraken is deze volgorde wel van belang, en ook voor het op de voet van artikel 46 meegeven van verminderingaanspraken aan een ontvoegde maatschappij. In een ministeriële regeling zal worden bepaald in welke volgorde deze aanspraken zullen worden geëffectueerd. Daarbij zal het

uitgangspunt zijn dat zoveel mogelijk eerst de tijdens de fiscale eenheidsperiode opkomende aanspraken zullen worden geëffectueerd. Voorts zal bij de te treffen nadere regelgeving worden aangesloten bij de op het punt van conflicterende aanspraken reeds geldende voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting.

In de tweede plaats het in aanmerking nemen van tijdens de fiscale eenheidsperiode opgekomen verminderingaanspraken over het ontvoeringstijdstip heen. Het gaat daarbij om het stellen van regels met het oog op de toepassing van de artikelen 46, 47 en 48. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan de situatie van een fiscale eenheid met drie gevoegde dochtermaatschappijen (A, B en C) die elk een vaste inrichting in België hebben. Stel dat maatschappij A een verlies uit de vaste inrichting heeft behaald van 100, en maatschappij B en C een winst van 50 en 75. Per saldo behaalt de fiscale eenheid een vrij te stellen buitenlandse winst van 25. Stel nu dat de winst van de fiscale eenheid onvoldoende is om de buitenlandse winst (geheel) vrij te stellen en dat maatschappij C wordt ontvoegd. Zonder nadere regelgeving is het dan niet duidelijk hoeveel nog vrij te stellen buitenlandse winst aan maatschappij B en C is toe te rekenen en bij ontvoeging op maatschappij C zal overgaan. Vooralsnog zal bij de te treffen regeling worden uitgegaan van de zogenoemde minimum-methode, die inhoudt dat bij de saldering in dit voorbeeld het verlies van maatschappij A allereerst aan het kleinste bedrag aan buitenlandse winst wordt toegerekend, derhalve aan B en het restant aan maatschappij C. Bij ontvoeging van C zou de nog openstaande buitenlandse winst ter zake van de Belgische vaste inrichting aldus geheel – ten belope van 25 – aan C worden toegerekend.

Wat betreft de toepassing van de verrekeningsmethode betreft het benutting van de zogenoemde «verrekeningsruimte» (dat is de vennootschapsbelasting die is toe te rekenen aan de inkomsten waarover buitenlandse bronbelasting is geheven die voor verrekening in aanmerking komt) voor de verrekening van vóór en na het voegingstijdstip geheven buitenlandse belasting. Hierop wordt nader ingegaan in de toelichting op artikel 44.

Afdeling 2 Verrekeningen van vóór het voegingstijdstip

Artikel 43

In deze bepaling is geregeld op welke wijze rekening wordt gehouden met over het voegingstijdstip overgebrachte buitenlandse winsten en buitenlandse verliezen van een maatschappij die deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid. Inhoudelijk wijkt deze bepaling niet af van de in standaardvoorwaarde 3f neergelegde regeling. Wel is de regeling aangepast aan de per 1 januari 1995 in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (inmiddels vervangen door het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) doorgevoerde wijzigingen op het punt van de overbrenging van buitenlandse winsten (beter bekend als de wijziging van de stallings- en inhaalregeling).

In het eerste lid wordt bepaald dat overgebrachte winsten en verliezen in het jaar waarin de fiscale eenheid ten aanzien van een desbetreffende maatschappij tot stand komt, in aanmerking worden genomen op basis van een winstsplitsing. Overgebrachte positieve buitenlandse winsten zullen bij de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in aanmerking worden genomen voorzover de winst van de fiscale eenheid is toe te rekenen aan de maatschappij die deze buitenlandse winsten heeft behaald is toe te rekenen; hierop ziet onderdeel a. In tegenstelling met de standaardvoorwaarde wordt niet het begrip «binnenlandse winst» gehanteerd, maar winst van de fiscale eenheid. Deze redactionele wijziging heeft als achtergrond dat noch de wet noch de voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting het begrip «binnenlandse winst» hanteren. Daarnaast wordt beoogd duidelijk tot uitdrukking

te brengen dat in beginsel de gehele winst die aan een maatschappij is toe te rekenen beschikbaar is voor het effectueren van een aanspraak op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting, zoals dat ook buiten fiscale eenheid het geval is. Zo kan bij voorbeeld ook in het buitenland behaalde winst waarop geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, omdat bij voorbeeld niet wordt voldaan aan het onderworpenheidsvereiste van artikel 32, eerste lid, tweede volzin, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 gebruikt worden voor het effectueren van de aanspraak. Ook kan gedacht worden aan inkomsten waarvoor de verrekeningsmethode van toepassing is; dergelijke inkomsten scheppen ook «ruimte» om vrijstellingsaanspraken mee te effectueren.

Ingevolge onderdeel b van het eerste lid worden overgebrachte buitenlandse verliezen in aanmerking genomen voorzover in de winst van de fiscale eenheid begrepen buitenlandse winsten aan de maatschappij zijn toe te rekenen van wie de verliezen zijn overgebracht.

Voor de goede orde zij bij het bovenstaande aangetekend dat de berekening van de te verlenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voorts wordt bepaald door de in de voorschriften ter zake neergelegde regels. Hiervoor behoeft in het kader van de fiscale eenheid geen aanvullende regelgeving getroffen te worden, behoudens enkele specifieke samenloopsituaties. Hierop is reeds ingegaan in de toelichting op artikel 42.

Het tweede lid betreft de voortzetting van de in standaardvoorwaarde 3f opgenomen voorziening tegen het binnen fiscale eenheid overdragen van vaste inrichtingen met als doel de saldering van (overgebrachte) buitenlandse verliezen met (overgebrachte) buitenlandse winsten tegen te gaan. Twee situaties zijn daarbij denkbaar. Ten eerste de situatie dat een maatschappij (A) die wordt opgenomen in een fiscale eenheid nog in te halen buitenlandse verliezen heeft. Indien na voeging de vaste inrichting zou worden overgedragen aan een andere fiscale eenheidsmaatschappij (B) dan zouden de vanaf het voegingstijdstip eventueel te behalen positieve buitenlandse winsten niet met de nog in te halen verliezen van A worden verminderd alvorens een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen. In de tweede plaats kan worden gedacht aan het geval dat maatschappij A bij voeging nog «gestalde» buitenlandse winst heeft, waarvoor dus nog een aanspraak bestaat op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. In dat geval zou overdracht van de vaste inrichting aan B kunnen voorkomen dat verliezen die na de voeging van A zouden worden geleden op de gestalde winst van A in aftrek zouden worden gebracht alvorens de aanspraak van A op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te effectueren.

In afwijking van standaardvoorwaarde 3f ziet het tweede lid niet slechts op overdrachten van vaste inrichtingen maar in zijn algemeenheid op vermogensbestanddelen waarmee buitenlandse winst wordt behaald (waarvoor met andere woorden de vrijstellingsmethode van toepassing is). Naast vaste inrichtingen kan dan vooral worden gedacht aan in het buitenland gelegen onroerende zaken. Om redactionele redenen is de «overdracht» van een vaste vertegenwoordiger in een aparte zin geregeld.

In het derde lid wordt bepaald dat bij het berekenen van de aan een maatschappij toe te rekenen winst ten behoeve van de berekening van de in aanmerking te nemen overgebrachte buitenlandse winst, artikel 15ah van de wet en artikel 12 van dit besluit van overeenkomstige toepassing zijn.

Het bepaalde in het eerste en tweede lid, alsmede de overigens in het kader van de berekening van de verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting geldende voorschriften, kunnen ertoe leiden dat overgebrachte buitenlandse winsten en verliezen niet volledig in aanmerking kunnen worden genomen in het jaar waarin de fiscale eenheid ten aanzien van de desbetreffende maatschappij tot stand komt.

Op de voet van het vierde lid worden in dat geval de niet in aanmerking genomen bedragen telkens naar het volgende jaar overgebracht, volgens de daarvoor geldende voorschriften, en met inachtneming van het onderhavige artikel in aanmerking genomen.

Artikel 44

Deze bepaling ziet op over het voegingstijdstip voortgewentelde buitenlandse bronbelasting die is geheven van de maatschappij die in een fiscale eenheid wordt opgenomen.

Zoals in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel 26 854 is aangekondigd, wordt geregeld dat ook voor het effectueren van de aanspraken op verrekening van deze voortgewentelde belasting winstsplitsing zal plaatsvinden. Het eerste en tweede lid zien hier op. Deze winstsplitsing, althans toerekening, houdt in dat wordt berekend welk deel van de belasting die in een jaar is verschuldigd over de winst van de fiscale eenheid, is toe te rekenen aan de inkomsten die zijn begrepen in de aan een maatschappij met voortgewentelde bronbelasting van vóór het voegingstijdstip toe te rekenen winst van de fiscale eenheid en waarover in dat jaar buitenlandse bronbelasting is geheven die in beginsel kan worden verrekend met de verschuldigde vennootschapsbelasting. In het algemeen zal het bij dergelijke inkomsten gaan om dividenden, rente en royalty's. In sommige verdragssituaties kan echter ook de verrekening ter zake van andere soorten inkomsten aan de orde komen¹. Daarom wordt in het tweede lid uitgegaan van het ruime begrip «inkomsten».

De aldus aan een maatschappij toe te rekenen vennootschapsbelasting is vervolgens beschikbaar om de voortgewentelde bronbelasting mee te verrekenen, overeenkomstig de randvoorwaarden van de aan de orde zijnde regeling(en) ter voorkoming van dubbele belasting. Daarbij moet worden bedacht dat de belasting van de fiscale eenheid ook beschikbaar is voor verrekening van bronbelasting die is geheven op inkomsten die tijdens de fiscale eenheidsperiode worden genoten. Het tweede lid geeft slechts aan voor welk gedeelte de over het voegingstijdstip van een maatschappij voortgewentelde bronbelasting in beginsel bij de verrekening in aanmerking wordt genomen, maar regelt niet of die bronbelasting dan ook daadwerkelijk tot verrekening kan komen. Dat zal moeten worden bepaald aan de hand van de regels die de volgorde van het verlenen van verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting bepalen, waaronder de regels die zullen worden gesteld krachtens artikel 42 van dit besluit. Zoals bij dat artikel is aangegeven, zullen zoveel mogelijk allereerst de tijdens de fiscale eenheidsperiode opkomende aanspraken op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in aanmerking worden genomen.

De complexe materie die door dit artikel wordt bestreken, kan met onderstaande voorbeelden worden verduidelijkt.

Voorbeeld 1.

Maatschappij D wordt opgenomen in een fiscale eenheid met maatschappij M. Beide maatschappijen hebben op het voegingstijdstip nog onverrekenende bronbelasting. Beide maatschappijen behalen in het jaar van voeging winst. Daarin zijn buitenlandse royalty's begrepen waarop te verrekenen buitenlandse bronbelasting is ingehouden. Er wordt vanuit gegaan dat de royalty's telkens uit hetzelfde land afkomstig zijn. Voorts wordt eenvoudshalve uitgegaan van een vennootschapsbelasting-tarief van 35%.

¹ Gewezen kan worden op de verdragen met Canada (Trb. 1993, 52) en Mexico (Trb. 1993, 160) waarin voor inkomsten die onder het zogenoemde saldo-artikel vallen (artikel 21A onderscheidenlijk artikel 21) de verrekeningsmethode geldt voor de in het bronland geheven belasting.

De cijfers zijn als volgt:

	Overige winst	Royalty's	Wereldwinst	Bronbelasting	Voortgewentelde Bronbelasting
M	200	25	225	5	10
D	100	50	150	5	20
FE	300	75	375	10	

Voor het verrekenen van de bronbelasting ter zake van de royalty's die binnen de fiscale eenheid zijn opgekomen en van de over het voegingstijdstip voortgewentelde bronbelasting van M en D is van belang welk gedeelte van de belasting die over de winst van de fiscale eenheid verschuldigd is, kan worden toegerekend aan de binnen de fiscale eenheid opgekomen royalty's (toepassing van de zogenoemde 2e limiet). Uitgangspunt is dat allereerst zoveel mogelijk de aanspraken op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor binnen de fiscale eenheid opgekomen inkomsten wordt geëffectueerd. De over het voegingstijdstip voortgewentelde aanspraken worden, vervolgens, in aanmerking genomen op basis van een toerekening van de genoten buitenlandse inkomsten in het jaar van de verrekening. Deze toerekening houdt in dat wordt berekend hoe groot de «verrekeningsruimte» is van de maatschappijen met voorvoegings-bronbelasting op basis van de door deze maatschappijen behaalde winsten en, in dit geval, buitenlandse royalty's. De bedragen van te verrekenen bronbelasting zijn als zodanig gegeven (toepassing 1e limiet). Dat is 10 binnen de fiscale eenheid en 10 (M) en 20 (D) van voor het voegingstijdstip.

De tweede limiet van de fiscale eenheid bedraagt:

$\text{royalty's/wereldwinst} \times (\text{Vpb over de wereldwinst}) = 75/375 \times 35\% \text{ over } 375 \text{ (dat is } 131,25) = 26,25.$

Dit bedrag is in beginsel beschikbaar voor het effectueren van de aanspraken op verrekening van bronbelasting binnen de fiscale eenheid en van de over het voegingstijdstip voortgewentelde aanspraken. De volgende stap is dat wordt bepaald hoeveel bronbelasting van voor het voegingstijdstip van M en D in beginsel – dus afgezien van de binnen de fiscale eenheid opkomende aanspraken – in aanmerking genomen kunnen worden. Deze berekening vindt plaats op basis van toerekening van de door M en D – in casu – genoten royalty's, als volgt.

Tweede limiet van M en D:

- aan M toerekenbare royalty's/wereldwinst \times (Vpb over de wereldwinst) = $25/375 \times 131,25 = 8,75$
- aan D toerekenbare dividenden/wereldwinst \times (Vpb over de wereldwinst) = $50/375 \times 131,25 = 17,50$

De aldus berekende verrekeningsruimte bij M en D is echter niet volledig beschikbaar voor verrekening van de over het voegingstijdstip voortgewentelde bronbelasting. Allereerst zal namelijk de ruimte moeten worden aangewend voor de verrekening van de bronbelasting die in het fiscale eenheidsjaar van M en D is geheven.

Totaal beschikbare ruimte	26,25
Af: Verrekening bronbelasting fiscale eenheid (M en D)	10,00
Restant beschikbaar voor voorvoegingsaanspraken	16,25

Dit restant van 16,25 moet worden verdeeld over M en D. De «ruimte» bij M bedraagt 8,75 en bij D 17,50. Verminderd met de tijdens de fiscale eenheid geheven bronbelasting van 5 bij M en 5 bij D, resteert een ruimte bij M van 3,75 en bij D van 12,50 ter verrekening van de over het voegingstijdstip voortgewentelde bronbelasting. Van de voortgewentelde bronbelasting van M (10) en van D (20) blijft na deze verrekening bij M 6,25 (zijnde 10 - 3,75) en bij D 7,50 (zijnde 20 - 12,50) nog onverrekend over. Deze onverrekende bronbelasting wordt op de voet van het vijfde lid naar het volgende jaar voortgewenteld.

Ter toelichting kan hierbij nog worden opgemerkt dat M en D zonder dat een fiscale eenheid zou zijn aangegaan, afzonderlijk eveneens ten hoogste 8,75 (namelijk $25/225 \times 35\% \times 225$) onderscheidenlijk 17,50 (namelijk $50/150 \times 35\% \times 150$) zouden hebben kunnen verrekenen, zodat bij M eveneens 6,25 (zijnde $10 + 5 - 8,75$) onverrekend zou zijn gebleven en bij D 7,50 (zijnde $20 + 5 - 17,50$).

Voorbeeld 2.

Uitgaande van het vorige voorbeeld, wordt een situatie uitgewerkt waarin M zelf onvoldoende winst behaalt om verrekeningsaanspraken te effectueren.

	Overige winst	Royalty's	Wereldwinst	Bronbelasting	Voortgewentelde bronbelasting
M	- 20	25	5	5	10
D	100	50	150	5	20
FE	80	75	155	10	

In dit voorbeeld heeft M zelf een beperkte verrekeningscapaciteit. Voor de verrekening van de bronbelasting die binnen de fiscale eenheid van M is geheven - 5 - is echter de winst van de fiscale eenheid beschikbaar. Dit vloeit voort uit artikel 15ac, vierde lid, van de wet. Dit betekent wel dat een deel van de winst die aan D is toe te rekenen, wordt gebruikt voor de verrekening van de van M geheven belasting. De «ruimte» bij D voor verrekening van bronbelasting van vóór het voegingstijdstip neemt daardoor af. De cijfermatige uitwerking is als volgt.

De tweede limiet van de fiscale eenheid bedraagt:

royalty's/wereldwinst x (Vpb over de wereldwinst) = $75/155 \times 35\%$ van 155 (dat is 54,25) = 26,25.

Dit bedrag is in beginsel beschikbaar voor het effectueren van de aanspraken op verrekening van bronbelasting binnen de fiscale eenheid en van de over de voegingstijdstippen van M en D voortgewentelde aanspraken. De volgende stap is dat wordt bepaald hoeveel verrekeningsruimte M en D zelf hebben die - afgezien van binnen de fiscale eenheid opgekomen verrekeningsaanspraken - beschikbaar is voor verrekening van de voortgewentelde bronbelasting. Deze berekening vindt plaats op basis van toerekening van de genoten buitenlandse resultaten, als volgt.

Tweede limiet van M en D:

de winst van M bevat 25 aan buitenlandse royalty's. De aan M toe te rekenen winst van de fiscale eenheid bedraagt echter slechts 5. Ingevolge de beperking van artikel 44, tweede lid, worden de royalty's van M daarom tot ten hoogste die 5 in aanmerking genomen:

• aan M toerekenbare royalty's/wereldwinst x (Vpb over de wereldwinst) = $5/155 \times 54,25 = 1,75$

• aan D toerekenbare royalty's/wereldwinst x (Vpb over de wereldwinst)
 = $50/155 \times 54,25 = 17,50$

Van de voortgewentelde bronbelasting van M (10) en D (20) wordt derhalve maximaal 1,75 (M) en 17,50 (D) in aanmerking genomen. Aangezien ook aanspraak wordt gemaakt voor de tijdens de fiscale eenheid geheven bronbelasting van 10 en de totale verrekeningsruimte 26,25 bedraagt, kunnen niet alle aanspraken worden geëffectueerd. Allereerst zullen nu de binnen de fiscale eenheid opgekomen aanspraken worden toegepast:

Totaal beschikbare ruimte	26,25
Af: Verrekening bronbelasting fiscale eenheid (M en D)	10,00
Restant beschikbaar voor voorvoegingsaanspraken	16,25

Het restant van 16,25 is beschikbaar voor de verrekening van de voortgewentelde bronbelasting van M en D. De ruimte bij M bedraagt 1,75 en bij D 17,50. Maar hierop wordt eerst de verrekening van de tijdens de fiscale eenheid geheven bronbelasting in mindering gebracht. Van de van M geheven bronbelasting (5) kan 1,75 op de ruimte van M in mindering worden gebracht. Het restant van 3,25 gaat ten koste van de ruimte van D. Van de ruimte van D ad 17,50 resteert na deze verrekening en de verrekening van de van D geheven bronbelasting (van 5) nog 9,25 (zijnde $17,50 - 3,25 - 5$) voor de verrekening van de voortgewentelde bronbelasting van D. De voortgewentelde bronbelasting van M komt feitelijk niet voor verrekening in aanmerking. Van de voortgewentelde bronbelasting van D (20) blijft per saldo 10,25 onverrekend (namelijk $20 - 9,25$). De onverrekend gebleven bedragen worden op de voet van het vijfde lid overgebracht naar het volgende jaar.

Ter toelichting wordt opgemerkt dat in dit voorbeeld uiteindelijk 19,25 bronbelasting wordt verrekend, zijnde de bronbelasting die is geheven over de binnen de fiscale eenheid genoten royalty's (10) en de voortgewentelde bronbelasting van D (9,25). Ook zonder de fiscale eenheid zou M slechts 1,75 hebben kunnen verrekenen, en zou 13,25 hebben moeten voortwentelen. Zonder de fiscale eenheid zou D 17,50 hebben kunnen verrekenen, waarvan 5 «nieuwe» bronbelasting en 12,50 doorgeschoven bronbelasting. In dit voorbeeld leidt de fiscale eenheid er toe dat D 3,25 minder bronbelasting van voorgaande jaren kan verrekenen – maar moet voortwentelen – als gevolg van de verrekening van de bronbelasting die drukt op de binnen de fiscale eenheid genoten royalty's.

Voorbeeld 3.

Uitgaande van de vorige voorbeelden, wordt een situatie uitgewerkt waarin een andere maatschappij winst behaalt die beschikbaar is voor de verrekening van bronbelasting die is geheven over de binnen de fiscale eenheid genoten royalty's. Hoewel de uiteindelijke ruimte voor de verrekening van de voortgewentelde bronbelasting hierdoor niet toeneemt, beïnvloedt het wel de verdeling van de beschikbare verrekeningsruimte over de fiscale eenheidsbronbelasting en de voortgewentelde bronbelasting. De cijfers zijn als volgt:

	Overige winst	Royalty's	Wereldwinst	Bronbelasting	Voortgewentelde bronbelasting
M	200	25	225	5	10
D1	100	50	150	5	20
D2	70	30	100	3	
FE	370	105	475	13	

In dit voorbeeld wordt ook door D2 winst en royalty's genoten en draagt D2 bij aan de beschikbare verrekeningsruimte. Deze ruimte bedraagt in totaal: aTweede limiet van de fiscale eenheid:

$\text{royalty's/wereldwinst} \times (\text{Vpb over de wereldwinst}) = 105/475 \times 35\%$ van 475 (dat is 166,25) = 36,75.

Hiermee wordt de bronbelasting die drukt op de binnen de fiscale eenheid genoten royalty's verrekend, waarna 23,75 (zijnde 36,75 - 13) resteert voor de verrekening van de voortgewentelde bronbelasting. Deze verrekening vindt plaats aan de hand van toerekening van de door M en D1 genoten royalty's, als volgt:

Tweede limiet van M en D:

- aan M toerekenbare royalty's/wereldwinst $\times (\text{Vpb over de wereldwinst}) = 25/475 \times 166,25 = 8,75$
- aan D1 toerekenbare royalty's/wereldwinst $\times (\text{Vpb over de wereldwinst}) = 50/475 \times 166,25 = 17,50$

De ruimte die resteert na verrekening van de bronbelasting die drukt op de binnen de fiscale eenheid genoten royalty's (zijnde 23,75) is derhalve niet voldoende om de voortgewentelde bronbelasting van M en D1 (in totaal 26,25) volledig te verrekenen. De beschikbare ruimte moet dus over de aanspraken van M en D1 worden verdeeld. In dit voorbeeld is het, anders dan in de vorige voorbeelden, niet vanzelfsprekend dat de verrekening van de bronbelasting over de fiscale eenheidsroyalty's één op één ten koste komt van de verrekeningsruimte van M en D1; voor deze verrekening is immers de gehele verrekeningsruimte van de fiscale eenheid beschikbaar, inclusief de bijdrage van D2 daaraan.

Nader zal worden bepaald, op de voet van artikel 42, hoe de verrekeningsaanspraken zullen worden toegerekend aan de beschikbare verrekeningsruimte. Uitgangspunt zal zijn dat de verrekening van de bronbelasting die drukt op de binnen de fiscale eenheid genoten royalty's zoveel mogelijk zal worden toegedeeld aan de maatschappijen zonder over het voegingsstijdstip voortgewentelde bronbelasting. In dit voorbeeld betekent dit dat de over de in de fiscale eenheidswinst begrepen royalty's geheven bronbelasting van 13 zoveel mogelijk wordt toegerekend aan de ruimte die door D2 wordt gecreëerd, zijnde 10,5 (dat is $30/475 \times 166,25$). Het verschil van 2,5 vermindert de verrekeningsruimte van M en D1. Door deze toedeling van de fiscale eenheidsbronbelasting aan de verrekeningsruimte van de fiscale eenheid resteert bij M en D1 per saldo dus een verrekeningsruimte van 23,75 (namelijk $36,75 - 13$). Deze ruimte wordt vervolgens aan M en D1 toegedeeld naar evenredigheid van de op afzonderlijke basis berekende verrekeningsruimte van deze maatschappijen:

- aan M: $8,75/26,25 \times 23,75 = 7,92$
- aan D1: $17,50/26,25 \times 23,75 = 15,83$.

Van de voortgewentelde bronbelasting van M kan derhalve 7,92 worden verrekend en wordt het restant van 2,08 (zijnde $10 - 7,92$) voortgewenteld naar het volgende jaar. Van de voortgewentelde bronbelasting van D1 kan 15,83 worden verrekend en wordt 4,17 (zijnde $20 - 15,83$) naar het volgende jaar worden voortgewenteld. In totaal bedraagt de verrekening derhalve 13 (fiscale eenheid) + 7,92 (M) + 15,83 (D1) is 36,75.

Het derde lid bepaalt dat bij de toerekening in de zin van het tweede lid artikel 15ah van de wet en artikel 12 van dit besluit van overeenkomstige toepassing zijn.

Evenals in geval van overgebrachte buitenlandse winsten is een voorziening getroffen op het punt van de overdracht binnen fiscale eenheid van vermogensbestanddelen met het oog een hogere vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. In het kader van het onderhavige artikel kan worden gedacht aan de overdracht van een effectenpakket aan een maatschappij met nog onverrekenende bronbelasting van vóór het voegingstijdstip. Zeker gelet op de sinds 1 januari 1999 van toepassing zijnde gezamenlijke methode bij de verrekening van buitenlandse bronbelasting zou door dergelijke overdrachten de ruimte voor verrekening sterk kunnen toenemen. Het vierde lid werpt hiertegen een dam op.

Het vijfde lid betreft de voortwenteling van onverrekenende bronbelasting naar jaren volgend op het jaar waarin de fiscale eenheid ten aanzien van een maatschappij tot stand komt. Deze bepaling komt overeen met artikel 43, vierde lid.

Artikel 45

In deze bepaling is geregeld hoe over het voegingstijdstip voortgewentelde buitenlandse belasting ter zake van passieve winst uit buitenlandse onderneming in aanmerking wordt genomen. De strekking van de op dit punt getroffen regeling komt overeen met de in artikel 43 en artikel 44 opgenomen regeling.

Het eerste lid betreft de wijze waarop de voortgewentelde belasting feitelijk in aanmerking wordt genomen. Dit geschiedt op basis van een winstsplitsing die in grote lijnen overeenkomt met de in artikel 44, eerste lid, getroffen regeling. Anders dan dat artikel, ziet het eerste lid van het onderhavige artikel evenwel op de voortwenteling van een «aanspraak» op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Met deze redactie wordt aangesloten bij de omstandigheid dat voor de verrekening van buitenlandse belasting ter zake van passieve winst uit buitenlandse onderneming in beginsel op forfaitaire wijze het te verrekenen bedrag wordt berekend (artikel 39, tweede lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001). De belastingplichtige kan ingevolge het derde lid van het hiervoor genoemde artikel echter kiezen voor verrekening van de daadwerkelijk geheven belasting. Met het woord «aanspraak» worden beide situaties bestreken.

Het bepaalde in het tweede, derde en vierde lid, komen wat strekking betreft overeen met het bepaalde in artikel 43, derde, vierde, onderscheidenlijk tweede lid.

Het vijfde lid ziet op de overbrenging op de voet van artikel 41 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 van negatieve passieve winst uit buitenlandse onderneming. Met deze overbrenging wordt rekening gehouden overeenkomstig de in artikel 43, eerste lid, onderdeel b, en vierde lid, getroffen regeling.

Afdeling 3 Verrekeningen van vóór het ontvoegingstijdstip

Artikel 46

Dit artikel betreft de over het ontvoegingstijdstip door te schuiven buitenlandse winst. De in dit artikel opgenomen bepaling komt grotendeels overeen met de op dit punt in standaardvoorwaarde 15b getroffen regeling¹. De regeling komt erop neer dat over te brengen positieve en negatieve buitenlandse winsten, voorzover het geen voorvoegingsbuitenlandse winsten van een maatschappij betreffen, overgaan op de maatschappij tot wier vermogen de vermogensbestanddelen op het ontvoegingstijdstip behoren (in het algemeen een vaste inrichting of buitenlands onroerend goed) waarmee die buitenlandse winsten zijn

¹ Als gevolg van de vervanging per 1 januari 1995 in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 van de zogenoemde gezamenlijke methode door de zogenoemde afzonderlijke methode bij het berekenen van de verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse winsten en het vervallen van de in de tijd begrensde doorschuiving van buitenlandse winsten en verliezen, konden overigens de twee laatste volzinnen van standaardvoorwaarde 15b vervallen.

behaald. Hierop ziet onderdeel a. In onderdeel b is voorts bepaald dat de destijds over het voegingstijdstip overgebrachte buitenlandse winsten en verliezen – voorzover deze tijdens het bestaan van de fiscale eenheid nog niet in aanmerking zijn genomen – bij de ontvoeging overgaan op de maatschappij die deze resultaten had behaald. Onderdeel b moet ook gezien worden in het licht van de overbrengingssystematiek waarbij per jaar door de inspecteur bij beschikking wordt bepaald welk bedrag naar het volgende jaar wordt overgebracht en het feit dat dergelijke beschikkingen bij fiscale eenheden ten name van de moedermaatschappij worden gesteld.

Samengevat betekent dit dat over het ontvoegingstijdstip door te schuiven buitenlandse winst:

- de vermogensbestanddelen waarmee de winst is behaald volgt indien het geen voorvoegings-buitenlandse winst van een maatschappij betreft (onderdeel a);
- de maatschappij die deze buitenlandse winst heeft behaald volgt indien het voorvoegingswinst van die maatschappij betreft (onderdeel b).

Deze systematiek houdt mede verband met de in artikel 43 getroffen regeling en met uit de belastingverdragen voortvloeiende verplichtingen. De regeling van artikel 43 beoogt de band tussen de buitenlandse winstbron en de over het voegingstijdstip van een maatschappij doorgeschoven buitenlandse winsten of verliezen zoveel mogelijk te bewaren teneinde te waarborgen dat later uit die bron behaalde verliezen en winsten met de doorgeschoven winsten onderscheidenlijk verliezen worden gesaldeerd alvorens een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen. De in de onderhavige bepaling getroffen regeling doet in feite hetzelfde met betrekking tot buitenlandse winsten en verliezen die binnen de fiscale eenheid zijn behaald indien een maatschappij wordt ontvoegd. Voorkomen wordt ermee bijvoorbeeld dat een binnen de fiscale eenheid opgekomen inhaalverplichting zou kunnen worden gefrustreerd door de vaste inrichting waarmee de in te halen verliezen zijn geleden door ontvoeging van een maatschappij buiten de fiscale eenheid te plaatsten. Een spiegelbeeldige situatie zou de ontvoeging van een maatschappij kunnen betreffen met medeneming van een vaste inrichting teneinde te voorkomen dat een voortgewentelde voorkomingsaanspraak van de fiscale eenheid zou moeten worden gesaldeerd met latere vaste inrichtingsverliezen.

Deze lijn kan echter niet zonder meer worden doorgetrokken naar de behandeling van voorvoegingsaanspraken. Indien deze aanspraken bij ontvoeging van een maatschappij óók steeds de vaste inrichting zou volgen, zou dit tot gevolg kunnen hebben dat de winstcapaciteit van de maatschappij die op het ontvoegingstijdstip over de vaste inrichting beschikt, beschikbaar zou worden voor het effectueren van voorvoegingsaanspraken van een andere maatschappij, terwijl artikel 43, tweede lid, daartegen juist ingeval van voeging een dam opwerpt. Daarnaast kan de vraag worden gesteld of het meegeven van een buiten de fiscale eenheid bij een maatschappij opgekomen aanspraak op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting aan een andere maatschappij wel in overeenstemming is met de nadrukkelijke verdragsrechtelijke zelfstandigheid van de fiscale eenheidsmaatschappijen. Deze vraag klemt temeer indien in te halen buitenlandse verliezen van voor het voegingstijdstip van een maatschappij (A) zouden worden meegegeven aan een andere maatschappij (B) omdat die op het ontvoegingstijdstip over de desbetreffende vaste inrichting zou beschikken. Indien maatschappij B na de ontvoeging buitenlandse winsten uit die vaste inrichting zou gaan genieten, zouden deze dan gesaldeerd moeten worden met de doorgeschoven buitenlandse verliezen van maatschappij A van voor het voegingstijdstip, terwijl maatschappij B die verliezen zelf nooit heeft

geleden? Dit zou op gespannen voet staan met de uit de belastingverdragen voortvloeiende verplichting aan maatschappij B vrijstelling te verlenen voor de door die maatschappij behaalde buitenlandse winst.

Het tweede en derde lid komen overeen met artikel 43, tweede lid, tweede volzin, en derde lid.

Artikel 47

Dit artikel ziet op de voortwenteling van buitenlandse bronbelasting ter zake van dividenden, interest en royalty's over het ontvoegingstijdstip heen. Geregeld is dat het bedrag aan nog te verrekenen buitenlandse belasting overgaat op de maatschappij van wie deze belasting is geheven. Dit kan zowel de belasting betreffen die tijdens de fiscale-eenheidsperiode is geheven als de belasting die is geheven voor het tijdstip waarop de desbetreffende maatschappij is gaan deel uitmaken van de fiscale eenheid.

Onderkend wordt, zoals ook in de memorie van toelichting op wetsvoorstel 26 854 is opgemerkt, dat deze regeling in samenhang met de regel dat verrekening van voortgewentelde bronbelasting pas aan de orde kan komen als in het jaar waarnaar de onverrekenende bronbelasting is overgebracht, inkomsten worden genoten waarop – kort gezegd – de verrekeningsmethode van toepassing is, ertoe kan leiden dat in incidentele gevallen het effectueren van de verrekeningsaanspraak niet meer of pas in de verre toekomst zou kunnen plaatsvinden. Gedacht kan worden aan gevallen waarbij bijvoorbeeld een geldlening waarop onverrekenende bronbelasting betrekking heeft na een ontvoeging tot het vermogen behoort van een andere maatschappij dan de maatschappij van welke de bronbelasting in het verleden is geheven. Mochten zich in de toekomst dergelijke situaties voordoen, dan zal afzonderlijk worden bezien op welke wijze daarmee kan worden omgegaan.

Artikel 48

De in dit artikel opgenomen regeling met betrekking tot over het ontvoegingstijdstip voort te wentelen belasting ter zake van passieve winst uit buitenlandse onderneming komt inhoudelijk overeen met artikel 46.

Hoofdstuk IX Slotbepalingen

Artikel 49

Bij de formulering van dit artikel is rekening gehouden met het bepaalde in artikel 15, elfde lid, van de wet. In dat lid is een zogenoemde voorhangprocedure opgenomen van acht weken.

Artikel 50

Dit artikel bevat de citeertitel van deze algemene maatregel van bestuur.

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck

Bestaande voorwaarden	Wet Vpb '69	Besluit fiscale eenheid
Toelichtend besluit fiscale eenheid, van 30 september 1991, DB91/2309	Artikel	Artikel
1		6 lid 2, 3
1a		6 lid 4
2a	15ab lid 4, lid 6	
2c	13c lid 3	
3a	15ae, lid 1	12 lid 1
3b		11
3c	15ae	
3d	15ae	
3e	15ae	
3f		41 tot en met 48
3g	15ab lid 2, 3, 4	
4a		7
5		10
6	15ac lid 1	
8		8
11a	15aj lid 5	
11b	13d lid 8	
11d		15
12	15aj lid 1	
13	15aj lid 2	
14	15ae lid 2	
15a	15af	
15b		46
16	15ai	
17	15ac lid 4	
1b, 2b, 4b – j, 7, 9, 10, 11c, 18, 19		vervallen
Toelichting op Toelichtend besluit fiscale eenheid, van 30 september 1991, DB 91/2309 (zie ook delegatiebesluit, van 3 mei 2002, CPP2001/3295M)		
§ 2.1		5 lid 3, 5
§ 2.3		5 lid 1
§ 7.5		5 lid 4
Besluit fiscale eenheid verzekeraars, van 30 november 1993, DB93/2073		
§ 3.1		20 lid 3
§ 5, 6, 7		21 lid 2, 3, 4
§ 5.8		21 lid 5
Niet gedelegeerd bestaand beleid met betrekking tot beleggingsinstellingen		
		24 – 27