

## Uitvoeringsregeling fiscale eenheid en voorkoming dubbele belasting 2003

6 juli 2004/Nr. IFZ 2004-192M  
 Directoraat-Generaal voor Fiscale  
 Zaken/Directie Internationale Fiscale  
 Zaken

De Staatssecretaris van Financiën,  
 Gelet op artikel 42 van het Besluit fiscale eenheid 2003;

Besluit:

### Artikel 1. Algemeen en definities

1. Deze regeling geeft uitvoering aan artikel 42 van het Besluit fiscale eenheid 2003.

2. Artikel 1, tweede lid, en artikel 41 van het Besluit fiscale eenheid 2003 zijn van overeenkomstige toepassing.

### Artikel 2. Volgorde vermindering bij buitenlandse winst

1. De toepassing van de artikelen 43 en 46 van het Besluit fiscale eenheid 2003 vindt plaats met inachtneming van het tweede tot en met negende lid.

2. Bij het berekenen van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting over een jaar wordt eerst de positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid en vervolgens de naar dat jaar overgebrachte positieve buitenlandse winst van een maatschappij van vóór het voegingstijdstip in aanmerking genomen.

3. Bij het berekenen van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting over een jaar wordt eerst de naar dat jaar overgebrachte negatieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid en vervolgens de naar dat jaar overgebrachte negatieve buitenlandse winst van een maatschappij van vóór het voegingstijdstip in aanmerking genomen.

4. Indien de buitenlandse winst van de fiscale eenheid positief is, maar de aan één of meer maatschappijen toe te rekenen buitenlandse winst van de fiscale eenheid negatief is, wordt deze negatieve buitenlandse winst in mindering gebracht op de aan de andere maatschappijen toe te rekenen positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid in de volgorde van toenemende grootte van die positieve buitenlandse winst.

5. Indien de buitenlandse winst van de fiscale eenheid negatief is, maar de aan één of meer maatschappijen toe te rekenen buitenlandse winst van de fiscale eenheid positief is, wordt de aan de andere maatschappijen toe te rekenen negatieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid in de volgorde van toenemende absolute grootte van die nega-

tieve winsten in mindering gebracht op de aan de eerstgenoemde maatschappijen toe te rekenen positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid.

6. De naar een jaar overgebrachte positieve buitenlandse winst van een maatschappij van vóór het voegingstijdstip wordt in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de aan die maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid van dat jaar na aftrek van de aan die maatschappij toegedeelde positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid die tot een vermindering heeft geleid.

7. De positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid die in een jaar tot een vermindering heeft geleid, wordt zoveel mogelijk toegedeeld aan:

a. maatschappijen zonder naar dat jaar overgebrachte positieve buitenlandse winst van vóór het voegingstijdstip, dan wel

b. indien geen toedeling aan maatschappijen zonder naar dat jaar overgebrachte positieve buitenlandse winst van vóór het voegingstijdstip mogelijk is: aan de maatschappijen waaraan die positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid is toe te rekenen.

8. Voorzover de positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid die in een jaar tot een vermindering heeft geleid op grond van het zevende lid nog niet aan een maatschappij is toegedeeld, wordt deze toegedeeld naar verhouding van de aan de maatschappijen toe te rekenen winst van de fiscale eenheid van dat jaar na aftrek van de op grond van dat lid toegedeelde positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid.

9. Indien de in het vierde en vijfde lid bedoelde volgorde van toenemende grootte geen uitsluitel geeft over de volgorde omdat de winsten even groot zijn, wordt van elk van die winsten een evenredig gedeelte in aanmerking genomen.

### Artikel 3. Volgorde vermindering bij buitenlandse bronbelasting

1. De toepassing van de artikelen 44 en 47 van het Besluit fiscale eenheid 2003 vindt plaats met inachtneming van het tweede tot en met zevende lid.

2. Bij het berekenen van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting over een jaar wordt eerst de met betrekking tot de netto-inkomsten van de fiscale eenheid vanwege een Mogendheid geheven belasting in aanmerking genomen en vervolgens de naar dat jaar voortgewentelde belasting van vóór het

voegingstijdstip die vanwege een Mogendheid van een maatschappij is geheven.

3. Indien de netto-inkomsten van de fiscale eenheid positief zijn, maar de netto-inkomsten van één of meer maatschappijen negatief zijn, wordt het bedrag van de negatieve netto-inkomsten voor de toepassing van artikel 44, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 in mindering gebracht op het bedrag van de positieve netto-inkomsten van de andere maatschappijen in de volgorde van toenemende grootte van die positieve netto-inkomsten. Daarbij is artikel 2, negende lid, van overeenkomstige toepassing.

4. Indien de netto-inkomsten van de fiscale eenheid negatief zijn, wordt geen voortgewentelde belasting van vóór het voegingstijdstip die vanwege een Mogendheid van een maatschappij is geheven, in aanmerking genomen.

5. De vermindering ter voorkoming van dubbele belasting over een jaar in verband met de over de in de winst van de fiscale eenheid begrepen inkomsten als bedoeld in artikel 44, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 vanwege een Mogendheid geheven belasting wordt zoveel mogelijk toegedeeld aan:

a. maatschappijen zonder naar dat jaar voortgewentelde vanwege een Mogendheid geheven belasting van vóór het voegingstijdstip, dan wel

b. indien geen toedeling aan maatschappijen zonder naar dat jaar voortgewentelde vanwege een Mogendheid geheven belasting van vóór het voegingstijdstip mogelijk is: aan de maatschappijen waarop de netto-inkomsten betrekking hebben.

6. Indien de vermindering, bedoeld in de aanhef van het vijfde lid, geheel of gedeeltelijk nog niet op grond van dat lid aan een maatschappij is toegedeeld, is de voor de voortgewentelde belasting van voor het voegingstijdstip beschikbare verrekeningsruimte van een maatschappij het bedrag dat tot de verrekeningsruimte van de fiscale eenheid na aftrek van de vermindering, bedoeld in de aanhef van het vijfde lid, in dezelfde verhouding staat als de verrekeningsruimte van die maatschappij na aftrek van de op grond van dat lid aan die maatschappij toegedeelde vermindering tot de verrekeningsruimte van de fiscale eenheid na aftrek van de op grond van dat lid aan de maatschappijen toegedeelde vermindering.

7. Voor de toepassing van deze bepaling wordt verstaan onder:

a. netto-inkomsten van een maatschappij: het bedrag van de bij de verrekening van in dat jaar vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, anders dan bedoeld in artikel 45 van het Besluit fiscale eenheid 2003, in aanmerking te nemen inkomsten, verminderd volgens de van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belasting 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;

b. netto-inkomsten van de fiscale eenheid: het bedrag van de bij de verrekening van in dat jaar vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, anders dan bedoeld in artikel 45 van het Besluit fiscale eenheid 2003, in aanmerking te nemen inkomsten verminderd met volgens de van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belasting met de daarop drukkende kosten van de fiscale eenheid;

c. de verrekeningsruimte van een maatschappij: het bedrag dat tot de belasting die over de winst van de fiscale eenheid in dat jaar zonder de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens de wet verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de netto-inkomsten van die maatschappij staat tot de winst van de fiscale eenheid na verrekening volgens de daarvoor geldende regels met verliezen uit andere jaren;

d. de verrekeningsruimte van de fiscale eenheid: het bedrag dat tot de belasting die over de winst van de fiscale eenheid in dat jaar zonder de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens de wet verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de netto-inkomsten van de fiscale eenheid staat tot de winst van de fiscale eenheid na verrekening volgens de daarvoor geldende regels met verliezen uit andere jaren.

*Artikel 4. Volgorde vermindering bij passieve winst uit buitenlandse onderneming*

1. De toepassing van de artikelen 45 en 48 van het Besluit fiscale eenheid 2003 vindt plaats met inachtneming van het tweede tot en met vierde lid.

2. Indien de verschuldigde vennootschapsbelasting in een jaar onvoldoende is om de gehele aanspraak ter zake van passieve winst uit buitenlandse onderneming in aanmerking te nemen, wordt eerst de aanspraak van de fiscale eenheid en vervolgens de naar dat jaar voortgewentelde aanspraak van een maatschappij van vóór het voegingstijdstip ter zake van passieve winst uit buitenlandse onderneming in aanmerking genomen.

3. Artikel 2, derde tot en met vijfde lid, en artikel 3, derde tot en met zevende lid, zijn van overeenkomstige toepassing.

4. Voor de toepassing van deze bepaling wordt onder passieve winst uit buitenlandse onderneming verstaan de winst behaald met een onderneming waarvoor op de voet van artikel 39, tweede lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend.

*Artikel 5*

1. Deze regeling treedt in werking met ingang van de tweede dag na de publicatie in de Staatscourant.

2. Deze regeling vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot de heffing over het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2003.

3. In afwijking van het tweede lid vindt deze regeling ten aanzien van belastingplichtigen waarvan het verzoek bedoeld in artikel IV, tweede lid, eerste volzin, van de Wet van 11 december 2002 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (Stb. 2002, 618) is ingewilligd, toepassing met ingang van het tweede boekjaar volgend op het boekjaar dat is aangevangen op of na 1 januari 2003.

*Artikel 6*

Deze regeling wordt aangehaald als: Uitvoeringsregeling fiscale eenheid en voorkoming dubbele belasting 2003.

*De Staatssecretaris van Financiën,  
J.G. Wijn.*

**Toelichting**

*I. Algemeen*

In de artikelen 41 tot en met 48 (Hoofdstuk VIII) van het Besluit fiscale eenheid 2003 zijn bepalingen opgenomen over de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting bij een fiscale eenheid. Zoals in de nota van toelichting op dat besluit is aangegeven, is nadere regelgeving nodig over de volgorde waarin aanspraken op verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting en in te halen negatieve resultaten over het voegings- en ontvoegingstijdstip heen in aanmerking worden genomen. Hiervoor is in artikel 42 van het Besluit fiscale eenheid 2003 een delegatiebevoegdheid opgenomen. Deze regeling geeft uitvoering aan deze bepaling.

Op deze plaats wordt nog opgemerkt dat het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 nog zal worden aangepast in verband met de wijzigingen per 1 januari 2003 van het fiscale eenheidsregime. In artikel 46 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 zal artikel 15ae van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van overeenkomstige toepassing worden verklaard.

*Administratieve lasten*

Fiscale eenheden met buitenlands inkomen hebben op dit moment reeds te maken met de regels voor de voorkoming van dubbele belastingheffing en dienen daarvoor een aantal berekeningen uit te voeren. De uitvoeringsregeling strekt ertoe ten behoeve van fiscale eenheden een aantal rekenregels te geven voor deze berekeningen. Daarmee wordt helderheid gecreëerd over de volgorde waarin deze berekeningen dienen plaats te vinden. De regeling geeft dan ook zekerheid over de juiste toepassing van de bepalingen ter voorkoming van dubbele belastingheffing en leidt om die reden niet tot nieuwe administratieve lasten.

*II. Artikelsgewijs*

*Artikel 1*

Met het tweede lid van deze bepaling wordt een aantal definitiebepalingen overgenomen uit het Besluit fiscale eenheid 2003.

*Artikel 2*

Deze bepaling ziet op de volgorde waarin aanspraken op verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting inzake vóór en tijdens de fiscale eenheid behaalde buitenlandse winsten waarop de vrijstellingsmethode van toepassing is, in aanmerking worden genomen over het voegings- en ontvoegingstijdstip heen. Deze volgorde is van belang indien de winst van de fiscale eenheid onvoldoende is om alle verminderingaanspraken ter zake van buitenlandse winst te effectueren.

Achtereenvolgens worden zoveel mogelijk in aanmerking genomen de aanspraken ter zake van:

1. (overgebrachte) buitenlandse winst van de fiscale eenheid uit de Nederlandse Antillen, Aruba en landen waarmee een belastingverdrag of een andere regeling ter voorkoming van dubbele belasting is getroffen (hierna eenvoudighalve: verdragslanden);
2. (overgebrachte) buitenlandse winst van de fiscale eenheid uit landen waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft;
3. overgebrachte buitenlandse winst van maatschappijen van vóór het voegingstijdstip uit verdragslanden;
4. overgebrachte buitenlandse winst van vóór het voegingstijdstip uit landen waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft.

Deze volgorde volgt uit het tweede lid, in samenhang met de rangorde van eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting en anderszijds belastingverdragen en andere regelingen van hogere orde ter voorkoming van dubbele belasting, artikel 4 van de Uitvoeringsregeling Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en volgt mede uit de verwijzing naar de eenzijdige

ge regeling in de voorkomingsbepaling in de belastingverdragen met betrekking tot de overbrenging van buitenlandse winst. Voor de rangorde van vrij te stellen buitenlandse winst, onderscheidenlijk verrekenbare buitenlandse bronbelasting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel 10 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

Binnen elke categorie worden in overeenstemming met artikel 4, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 de aanspraken in volgorde van toenemende grootte in aanmerking genomen. Indien de verminderingaanspraken even groot zijn, wordt van elk een evenredig deel in aanmerking genomen. Overgebrachte buitenlandse winst van voor het voegingstijdstip (de voorvoegingsaanspraak) wordt op grond van artikel 43, eerste lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 in aanmerking genomen op basis van winstsplitting. Deze winstsplitting vindt plaats met inachtneming van artikel 43, tweede en derde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003. Dit betekent dat er regels gelden voor buitenlandse winst behaald met binnen de fiscale eenheid overgedragen vermogensbestanddelen, dat de winstsplitting plaatsvindt volgens artikel 15ah van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en dat de volgorde van horizontale verliesverrekening van het Besluit fiscale eenheid 2003 van overeenkomstige toepassing is.

Een vergelijkbare volgorde als voor (overgebrachte) positieve buitenlandse winst geldt op grond van het derde lid voor nog in te halen negatieve bestanddelen van de winst uit buitenlandse onderneming. In te halen negatieve resultaten van de fiscale eenheid worden eerder in aanmerking genomen dan in te halen negatieve resultaten van maatschappijen van vóór het voegingstijdstip. Een voorbeeld kan deze situatie verduidelijken.

A, B en C gaan een fiscale eenheid aan. A heeft een nog in te halen buitenlands verlies van vóór het voegingstijdstip van 80. In het eerste jaar na de voeging is sprake van een buitenlandse winst van de fiscale eenheid van -40. In het tweede jaar bedraagt de buitenlandse winst +100, die volledig aan A is toe te rekenen. De buitenlandse winst is afkomstig uit één land. In deze situatie wordt eerst de negatieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid van jaar 1 ingehaald. Er is dan nog 60 over voor het in te halen verlies van A. Naar begin jaar 3 wordt het restant van -20 overgebracht. Dit is van belang bij een ontvoeging van A en indien in een later jaar sprake is van een aan A toe te rekenen positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid.

Het vierde en vijfde lid zien op de situatie dat de buitenlandse winst van de fiscale eenheid is opgebouwd uit zowel negatieve als positieve buitenlandse winst van gevoegde maatschappijen.

Het vierde lid heeft betrekking op de situatie dat de buitenlandse winst van de fiscale eenheid positief is, maar de aan een of meer maatschappijen toe te rekenen buitenlandse winst van de fiscale eenheid negatief is. Op grond van het vierde lid wordt deze negatieve buitenlandse winst volgens de zogenoemde minimummethode toegerekend aan de andere maatschappijen. Deze minimummethode houdt in dat de negatieve buitenlandse winst in mindering wordt gebracht op de positieve buitenlandse winst van de andere maatschappijen in de volgorde van de grootte van die positieve winst.

Deze situatie komt overeen met het tweede voorbeeld dat is opgenomen in de nota van toelichting bij artikel 42 van het Besluit fiscale eenheid 2003. In dat voorbeeld hebben drie gevoegde dochtermaatschappijen (A, B en C) een vaste inrichting in België. Maatschappij A behaalt een verlies uit de vaste inrichting 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. De winst van de fiscale eenheid is nihil, dus onvoldoende om de buitenlandse winst (geheel) vrij te stellen. Zonder nadere regeling zou onduidelijkheid kunnen ontstaan over de effectuering van eventuele voorvoegingsaanspraken van B en/of C en de gevolgen van een eventuele ontvoeging van B en/of C. Op grond van het vierde lid wordt in zo'n situatie uitgegaan van de minimummethode. Het Belgische verlies van maatschappij A wordt dus allereerst in mindering gebracht op het kleinste bedrag aan Belgische winst, dus van B en het restant op de Belgische winst van maatschappij C. Dit betekent dat indien B nog een in te halen negatieve Belgische winst van voor het voegingstijdstip heeft, deze niet in aanmerking wordt genomen. Een eventueel nog in te halen negatieve Belgische winst van voor het voegingstijdstip van C wordt tot een bedrag van 25 in aanmerking genomen. Indien er geen voorvoegingsaanspraken zijn en C wordt ontvoegd, wordt de nog in aanmerking te nemen Belgische winst van 25 dus geheel aan C toegerekend.

Het vijfde lid ziet op de situatie dat de buitenlandse winst van de fiscale eenheid per saldo negatief is en één of meer maatschappijen na voeging een positieve buitenlandse winst genieten. Deze bepaling kan met een voorbeeld worden toegelicht.

#### *Voorbeeld*

Drie gevoegde dochtermaatschappijen (A, B en C) hebben een vaste inrichting in België. De buitenlandse winst van de

maatschappijen A, B en C uit die vaste inrichting bedraagt -80, -40 en 70. Per saldo behaalt de fiscale eenheid een buitenlandse winst van -50. Indien de winst van de fiscale eenheid positief is en er geen doorschoven bedrag aan buitenlandse winst van de fiscale eenheid aanwezig is, is zonder nadere regelgeving onduidelijk hoeveel nog in te halen buitenlandse winst aan maatschappij A en B is toe te rekenen. Op grond van het vijfde lid wordt evenals in het vierde lid uitgegaan van de zogenoemde minimummethode. Deze houdt in dat bij de saldering allereerst het kleinste verlies in mindering wordt gebracht op de positieve winst van C. Het Belgische verlies van B vermindert dus als eerste de Belgische winst van C. Van het verlies van A kan dan nog 30 in mindering worden gebracht op de Belgische winst van C. Bij ontvoeging van A wordt de nog in te halen Belgische winst van -50 dus geheel aan A toegerekend. Deze volgorde is ook van belang gedurende het bestaan van de fiscale eenheid, bijvoorbeeld indien A nog een overgebracht bedrag aan Belgische winst van vóór de voeging heeft en de aan A toe te rekenen wereldwinst van de fiscale eenheid positief is. Het vijfde lid is dus van belang voor de toepassing van artikel 43 en 46 van het Besluit fiscale eenheid 2003.

Uit het zesde lid volgt in hoeverre de voorvoegingsaanspraken kunnen worden geëffectueerd. Op grond van dit lid wordt de positieve buitenlandse winst van vóór het voegingstijdstip van een maatschappij in aanmerking genomen tot ten hoogste de aan die maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid (na horizontale en verticale verliesverrekening<sup>1</sup>), vermindert met de op grond van het zevende en achtste lid aan die maatschappij toegedeelde positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid.

Op grond van het zevende lid, onderdeel a, wordt de in aanmerking genomen positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid zoveel mogelijk toegedeeld aan maatschappijen zonder voorvoegingsaanspraken. Hierdoor blijft zoveel mogelijk ruimte over voor het verwezenlijken van voorvoegingsaanspraken.

Indien geen toedeling aan maatschappijen zonder voorvoegingsaanspraken mogelijk is, wordt de in aanmerking genomen positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid zoveel mogelijk toegedeeld aan de maatschappijen waaraan die positieve buitenlandse winst is toe te rekenen. Dit volgt uit het zevende lid, onderdeel b.

Uit de zinsnede 'zoveel mogelijk' in de aanhef van het zevende lid volgt dat de toerekening is beperkt tot het bedrag van de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid (na horizontale en verticale verliesverrekening). Bij de toerekening aan de maatschappijen,

bedoeld in het zevende lid, onderdeel b, dient mede rekening te worden gehouden met het vierde lid.

De toedeling op grond van het zevende lid is van belang voor het in aanmerking nemen van voorvoegingsaanspraken en in te halen negatieve resultaten van vóór het voegingstijdstip tijdens het bestaan van de fiscale eenheid en na de ontvoeging.

Het is mogelijk dat een deel van de positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid nog niet is toegeedeeld op grond van het zesde in samenhang met het zevende lid. In de situatie van het zevende lid, onderdeel a, doet deze situatie zich voor indien slechts een deel van het bedrag van de in aanmerking genomen buitenlandse winst van de fiscale eenheid kan worden toegeedeeld aan maatschappijen zonder voorvoegingsaanspraken. In geval van het zevende lid, onderdeel b, kan deze situatie zich voordoen indien aan de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid minder bedraagt dan de aan die maatschappij toe te rekenen positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid. Voor beide situaties voorziet het achtste lid in een oplossing. De op grond van het zesde, in samenhang met het zevende lid, nog niet toegeedeelde buitenlandse winst van de fiscale eenheid, wordt op grond van het achtste lid verdeeld naar rato van de ruimte van de maatschappijen na horizontale en verticale verliesverrekening en toepassing van het zesde en zevende lid.

In de artikelsgewijze toelichting bij artikel 42 van het Besluit Fiscale Eenheid 2003 is een voorbeeld opgenomen dat de samenhang tussen de in het tweede lid en het zesde tot en met achtste lid aan de orde zijnde problematiek illustreert. In dat voorbeeld is sprake van inkomsten uit één land. Twee maatschappijen, A en B, die in hetzelfde jaar in een fiscale eenheid worden opgenomen, brengen een voorvoegingsaanspraak mee ter zake van vóór het

voegingstijdstip behaalde buitenlandse winst van 50 respectievelijk 80. Door de fiscale eenheid wordt in het voegingsjaar een buitenlandse winst behaald van 100. De overige winst van de fiscale eenheid is 50 zodat de wereldwinst van de fiscale eenheid 150 is. Van de totale aanspraken van 230, kan 80 niet worden geëffectueerd en zal worden overgebracht naar het volgende jaar. Zonder nadere voorziening staat echter niet vast welke aanspraak daadwerkelijk wordt geëffectueerd en welke aanspraak wordt overgebracht. Dit terwijl dit wel van belang is voor het volgens de winstsplitting op grond van artikel 43 van het Besluit fiscale eenheid 2003 in aanmerking nemen van voorvoegingsaanspraken en het op de voet van artikel 46 van dat besluit meegeven van verminderingaanspraken aan een ontvoegde maatschappij.

Op basis van het tweede lid worden de tijdens de fiscale eenheidsperiode opkomende aanspraken van in dit geval 100 als eerste geëffectueerd. Vervolgens wordt bekeken in hoeverre de voorvoegingsaanspraken van A en B in aanmerking worden genomen. De buitenlandse winst van A en B van vóór het voorvoegingstijdstip wordt in aanmerking genomen tot het bedrag van de toerekenbare winst na horizontale en verticale verliesverrekening verminderd met de toegeedeelde buitenlandse winst van de fiscale eenheid.

Aangezien er geen maatschappijen zonder voorvoegingsaanspraken zijn, wordt de in aanmerking genomen positieve buitenlandse winst van de fiscale eenheid op grond van het zevende lid, onderdeel b, zoveel mogelijk toegeedeeld aan de maatschappijen waaraan die winst is toe te rekenen. Stel dat van de buitenlandse winst van de fiscale eenheid 60 aan A is toe te rekenen en 40 aan B, van de wereldwinst van de fiscale eenheid 50 aan A en 100 aan B is toe te rekenen, en er geen verrekenbare verliezen uit andere jaren zijn. De in aanmerking genomen

buitenlandse winst van de fiscale eenheid wordt dan op grond van het zevende lid, onderdeel b, zoveel mogelijk aan de maatschappijen toegeedeeld waaraan die buitenlandse winst is toe te rekenen. Door de zinsnede 'zoveel mogelijk' kan nooit meer aan buitenlandse winst worden toegeedeeld dan het bedrag van de aan een maatschappij toe te rekenen wereldwinst. Gelet op de wereldwinst van A (50) wordt dus 50 buitenlandse winst toegeedeeld aan A. Aan B wordt 40 buitenlandse winst toegeedeeld. Daarmee is nog niet de gehele buitenlandse winst van de fiscale eenheid verdeeld. Daarom is het achtste lid van toepassing. Het restant van de geëffectueerde buitenlandse winst van de fiscale eenheid van 10 wordt op grond van het achtste lid aan B toegeedeeld. A heeft dus geen ruimte voor het effectueren van voorvoegingsaanspraken ( $50 - 50 = \text{nihil}$ ). De voorvoegingsaanspraak van A wordt daarom geheel overgebracht naar het volgende jaar. De positieve buitenlandse winst van voor het voorvoegingstijdstip van B (80) wordt daarentegen in aanmerking genomen tot ten hoogste een bedrag van 50 ( $100 - 40 - 10$ ). Van de voorvoegingsaanspraak van B wordt dus 30 overgebracht naar het volgende jaar.

De bovenstaande berekening is ook van belang bij een ontvoeging.

In aanvulling op dit voorbeeld volgt een voorbeeld van de uitwerking van de samenhang tussen het tweede lid en het zesde tot en met achtste lid indien zowel sprake is van inkomsten uit verdragslanden als uit landen waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft, en waarin sprake is van horizontale verliesverrekening.

#### Voorbeeld

Maatschappij A, B en C zijn met elkaar in een fiscale eenheid opgenomen. Er zijn geen verrekenbare verliezen uit voorgaande jaren. De cijfers zijn als volgt:

	Fiscale eenheid	A	B	C
Voorvoegingswinst uit verdragsland X		25	0	15
Voorvoegingswinst uit niet-verdragsland Y		20	0	12
Wereldwinst jaar 1	100	70	65	-35
Buitenlandse winst fiscale eenheid uit verdragsland X jaar 1	30	15	0	15
Buitenlandse winst fiscale eenheid uit niet-verdragsland Y jaar 1	40	15	0	25

De wereldwinst van de fiscale eenheid (100) is in deze situatie onvoldoende om alle aanspraken ter zake van buitenlandse winst (142) te kunnen effectueren. Op grond van het tweede lid wordt allereerst de aanspraak wegens de buitenlandse winst van de fiscale eenheid van in totaal 70 (30+40) in aanmerking genomen. Er is daarna nog 30 ( $100 - 70$ ) ruimte voor het verwezenlijken van de aanspraken ter zake van buitenlandse winst van vóór het voegingstijdstip.

Voor de vraag in hoeverre deze aanspraken kunnen worden geëffectueerd, is vervolgens artikel 43, eerste lid van het Besluit fiscale eenheid 2003 van belang. Op grond van artikel 43, eerste lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 worden voorvoegingsaanspraken in aanmerking genomen voorzover de winst van de fiscale eenheid aan de desbetreffende maatschappijen is toe te rekenen. Daarbij vindt eerst horizontale verliesverrekening plaats met inachtneming van artikel

12 van het Besluit fiscale eenheid 2003. Uit het eerste lid, onderdeel a, tweede volzin, van dat artikel volgt dat het aan C toe te rekenen verlies in mindering wordt gebracht op de winst van A en B naar verhouding van de winsten van A en B. Van het aan C toe te rekenen verlies van 35 wordt dus 70/135 (18) aan A toegeedeeld en 65/135 (17) aan B. De winst van A en B na horizontale verliesverrekening bedraagt dus 52 ( $70 - 18$ ) respectievelijk 48 ( $65 - 17$ ).

Vervolgens wordt de in aanmerking genomen buitenlandse winst van de fiscale eenheid van 70 op grond van het zevende lid, onderdeel a, zoveel mogelijk (dus voor 48) aan B toegedeeld omdat B geen voorvoegingsaanspraken heeft. Op grond van het achtste lid wordt het restant van de buitenlandse winst van de fiscale eenheid van 22, verdeeld over A en C, naar rato van de aan hen toe te rekenen winst van de fiscale eenheid na horizontale verliesverrekening. Aangezien deze bij C nihil bedraagt, wordt dit bedrag van 22 volledig aan A toegedeeld. De ruimte die A dan nog heeft voor het effectueren van voorvoegingsaanspraken is  $52 - 22 = 30$ . Met deze ruimte wordt allereerst de buitenlandse winst uit verdragsland X van 25 in aanmerking genomen. Het restant (5) wordt gebruikt voor de voorvoegingsaanspraak uit land Y. Van de voorvoegingswinst van A uit Y wordt dan  $15 (20 - 5)$  overgebracht naar het volgende jaar. De voorvoegingsaanspraken van C worden geheel overgebracht naar het volgende jaar.

In het vierde en vijfde lid wordt telkens uitgegaan van de minimummethode. Het is echter mogelijk dat de bedragen aan elkaar gelijk zijn. Op grond van het negende lid worden de winstbedragen in dat geval naar evenredigheid in aanmerking genomen.

### Artikel 3

Deze bepaling regelt de volgorde waarin aanspraken op verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting inzake buitenlandse bronbelasting in aanmerking worden genomen over het voegings- en ontvoegingstijdstip heen. De bepaling is dus van belang voor de toepassing van artikel 44 en 47 van het Besluit fiscale eenheid 2003.

Het tweede lid is vergelijkbaar met het tweede lid van artikel 2. Achtereenvolgens worden zoveel mogelijk in aanmerking genomen:

1. de (voortgewentelde) verrekenbare buitenlandse bronbelasting van de fiscale eenheid uit verdragslanden;
2. de (voortgewentelde) verrekenbare buitenlandse bronbelasting van de fiscale eenheid uit landen waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft;
3. de voortgewentelde verrekenbare buitenlandse bronbelasting van maatschappijen van vóór het voegingstijdstip uit verdragslanden;
4. de voortgewentelde verrekenbare buitenlandse bronbelasting van maatschappijen van vóór het voegingstijdstip uit landen waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft.

Indien op de voet van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 juli 2000, nr. IFZ 2000-766 is geopereerd voor de toepassing van de gezamenlijke methode bij de verrekening van buitenlandse bronbelasting onder de verdragen, worden achtereenvolgens in

aanmerking genomen de (voortgewentelde) verrekenbare buitenlandse bronbelasting van de fiscale eenheid en de voortgewentelde buitenlandse bronbelasting van maatschappijen van vóór het voegingstijdstip.

Voor de rangorde van vrij te stellen buitenlandse winst, onderscheidenlijk verrekenbare buitenlandse bronbelasting wordt ook op deze plaats verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel 10 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

Het tweede lid wordt geïllustreerd in voorbeeld 1 in de artikelsgewijze toelichting op artikel 44 van het Besluit fiscale eenheid 2003.

Het derde lid is van belang voor de zogenoemde tweede limiet. De verrekening van de bronbelasting is beperkt tot het bedrag van de vennootschapsbelasting die is toe te rekenen aan de inkomsten verminderd met de daarop volgens de van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belasting drukende kosten (hierna: netto-inkomsten). De verrekening van voortgewentelde bronbelasting van vóór het voegingstijdstip vindt plaats op basis van winstsplitting. In dat verband is in artikel 44, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 de tweede limiet per maatschappij gedefinieerd. Deze limiet komt neer op de belasting die is toe te rekenen aan de aan een maatschappij toerekenbare netto-inkomsten. Het is mogelijk dat deze netto-inkomsten op het niveau van de fiscale eenheid positief zijn, terwijl de aan één of meer maatschappijen toerekenbare netto-inkomsten negatief zijn. Evenals in artikel 2, vierde lid, is gekozen voor de minimummethode. De negatieve netto-inkomsten van die maatschappijen worden in deze situatie voor de toepassing van artikel 44, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 in mindering gebracht op de positieve netto-inkomsten van de andere maatschappijen in de volgorde van toenemende grootte van die positieve netto-inkomsten. Hierdoor wordt in totaal niet meer (voortgewentelde) bronbelasting in aanmerking genomen dan de tweede limiet van de fiscale eenheid. Tegen dezelfde achtergrond is op grond van het vierde lid ook geen verrekening mogelijk van voortgewentelde bronbelasting van maatschappijen van vóór het voegingstijdstip indien de netto-inkomsten negatief zijn.

Voor de bepaling van de vermindering wegens voortgewentelde buitenlandse bronbelasting van vóór de voeging, is van belang aan welke maatschappijen de vermindering wegens buitenlandse bronbelasting die is geheven over de winstbestanddelen van de fiscale eenheid, moet worden toegerekend. Deze toerekening vermindert immers de verrekeningsruimte per afzonderlijke maatschappij (de tweede limiet wordt opgesoupeerd). Op grond van het vijfde lid, onderdeel a,

wordt de vermindering wegens verrekenbare bronbelasting van de fiscale eenheid zoveel mogelijk toegerekend aan maatschappijen die niet beschikken over voortgewentelde buitenlandse bronbelasting van vóór het voegingstijdstip. Indien geen zodanige toedeling mogelijk is, wordt de vermindering op grond van het vijfde lid, onderdeel b, zoveel mogelijk toegedeeld aan de maatschappijen waarop de desbetreffende netto-inkomsten betrekking hebben.

Indien de vermindering wegens verrekenbare bronbelasting van de fiscale eenheid op grond van het vijfde lid volledig kan worden toegedeeld, is de ruimte die na toepassing van het vijfde lid resteert beschikbaar voor de verrekening van de over het voegingstijdstip voortgewentelde buitenlandse bronbelasting. Voorbeeld 2 in de toelichting op artikel 44 van het Besluit fiscale eenheid 2003 illustreert de werking van het vijfde lid.

Het is mogelijk dat de verrekenbare bronbelasting van de fiscale eenheid deels niet kan worden toegedeeld aan de in het vijfde lid bedoelde maatschappijen. In dat geval volgt uit het zesde lid wat de ruimte van een maatschappij is voor de verrekening van naar dat jaar voortgewentelde bronbelasting van vóór de voeging. De verrekeningsruimte van een maatschappij wordt dan volgens de volgende formule berekend (verrekeningsruimte maatschappij na toepassing vijfde lid) / (verrekeningsruimte fiscale eenheid na toepassing vijfde lid) x (verrekeningsruimte fiscale eenheid na de vermindering wegens bronbelasting van de fiscale eenheid).

In het zevende lid zijn definities opgenomen van de begrippen netto-inkomsten en verrekeningsruimte van een maatschappij respectievelijk de fiscale eenheid. In onderdeel a en b van het zevende lid is het begrip 'daarop drukende kosten' ten opzichte van artikel 44, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 verduidelijkt. In beide onderdelen wordt op dit punt verwezen naar de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting terwijl dat in artikel 44 niet met zoveel woorden is uitgeschreven. Artikel 44, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 zal op dezelfde wijze worden verduidelijkt. De verschillende regelingen (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, verdragen en Belastingregeling voor het Koninkrijk) die bij de berekening van de tweede limiet met betrekking tot de kosten gelden, worden toegelicht in de paragrafen 3.2 tot en met 3.5 van de syllabus 'Vrijstelling, Verrekening, Verliescompensatie Internationaal Belastingrecht' van 2 april 2002<sup>2</sup>.

In aanvulling op de toelichting op artikel 44 van het Besluit fiscale eenheid 2003 wordt hierna een voorbeeld uitgewerkt waarbij één van de maatschappijen negatieve netto-inkomsten heeft en

gedeeltelijke toerekening van de bronbelasting van de fiscale eenheid plaatsvindt aan maatschappijen waarop de bronbelasting betrekking heeft.

#### Voorbeeld

Een moedermaatschappij M gaat een fiscale eenheid aan met D1, D2 en D3. Op het voegingstijdstip hebben alle

maatschappijen nog onverrekenende bronbelasting. Alle gevoegde maatschappijen behalen in het jaar van voeging winst waarin buitenlandse interest is begrepen waarop te verrekenen buitenlandse bronbelasting is ingehouden. Er wordt vanuit gegaan dat de interest uit hetzelfde land afkomstig is. Voorts wordt eenvoudigheidshalve uitgegaan van een vennootschapsbelastingtarief van 35%. De cijfers zijn als volgt:

	Netto- interestinkomsten	Overige winst	Wereldwinst	Bronbelasting <sup>1</sup>	Voortgewentelde bronbelasting
<b>M</b>	200	1000	1200	70	50
<b>D1</b>	-100	700	600	20	80
<b>D2</b>	400	-300	100	30	10
<b>D3</b>	500	300	800	40	140
<b>f.e.</b>	1000	1700	2700	160	n.v.t.

<sup>1</sup> Bij de bronbelastingbedragen is verondersteld dat de bruto-interest afwijkt van de netto-interest.

De fiscale eenheid is 945 (35% van 2700) vennootschapsbelasting verschuldigd. De tweede limiet van de fiscale eenheid bedraagt: netto-inkomsten / wereldwinst x (vpb over wereldwinst) =  $1000/2700 \times 945 = 350$ . Dit bedrag wordt op grond van het tweede lid allereerst gebruikt voor de verrekening van de bronbelasting van de fiscale eenheid van 160. Voor de verrekening van voortgewentelde bronbelasting van vóór het voegingstijdstip blijft dus over  $350 - 160 = 190$ .

Vervolgens worden de negatieve netto-inkomsten van D1 in mindering gebracht op de positieve netto-inkomsten van andere maatschappijen, in de volgorde van toenemende grootte van die positieve inkomsten (derde lid). Dit betekent dat de netto-inkomsten van D1 van -100 in mindering worden gebracht op de netto-inkomsten van M van 200.

De volgende stap is dat wordt vastgesteld wat de ruimte van de maatschappijen is voor de verrekening van de voortgewentelde belasting. Daartoe dient de tweede limiet per maatschappij te worden vastgesteld volgens de formule: aan die maatschappij toerekenbare netto-inkomsten / wereldwinst x (vpb over wereldwinst). Deze per maatschappij berekende ruimte is beschikbaar voor de verrekening van de over het voegingstijdstip voortgewentelde bronbelasting. Deze ruimte is echter ook nodig voor de verrekening van de van de fiscale eenheid geheven bronbelasting.

De tweede limiet per maatschappij is als volgt:

- M:  $(200 - 100 \text{ (netto-inkomsten D1)})/2700 \times 945 = 35$
- D1: 0
- D2:  $400/2700 \times 945 = 140$
- D3:  $500/2700 \times 945 = 175$ .

Er is geen maatschappij zonder voortgewentelde bronbelasting van vóór het voorvoegingstijdstip. De bronbelasting

van de fiscale eenheid wordt dus zoveel mogelijk toegedeeld aan de maatschappij waaraan die bronbelasting is toe te rekenen. De verrekeningsruimte per maatschappij na toepassing van het vijfde lid is als volgt:

- M:  $35 - 35 = 0$ .
- D1: 0
- D2:  $140 - 30 = 110$
- D3:  $175 - 40 = 135$ .

Op grond van het vijfde lid wordt dus in totaal 105 ( $35 + 30 + 40$ ) bronbelasting van de fiscale eenheid aan M, D2 en D3 toegedeeld. Van de bronbelasting van de fiscale eenheid van 160 kan 55 niet op grond van het vijfde lid worden toegedeeld. Daarom is het zesde lid van toepassing. De ruimte die bij D2 en D3 voor de verrekening van de voortgewentelde bronbelasting overblijft wordt op grond daarvan berekend volgens de formule: (verrekeningsruimte maatschappij na toepassing vijfde lid) / (verrekeningsruimte fiscale eenheid na toepassing vijfde lid) x (verrekeningsruimte fiscale eenheid na vermindering wegens bronbelasting van de fiscale eenheid).

De verrekeningsruimte van D2 en D3 is als volgt te berekenen:

$$D2: 110/(350 - 105) \times 190 = 85$$

$$D3: 135/(350 - 105) \times 190 = 105.$$

De volgende stap is dat wordt berekend welk deel van de voortgewentelde bronbelasting van maatschappijen van voor het voegingstijdstip kan worden verrekend respectievelijk wordt voortgewenteld naar het volgende jaar. De voortgewentelde bronbelasting van voor het voorvoegingstijdstip van M en D1 wordt overgebracht naar het volgende jaar omdat de verrekeningsruimte van deze maatschappijen na toepassing van het vijfde lid nihil is. De voortgewentelde bronbelasting van D2 van 10 kan volledig worden verrekend. De voortgewentelde bronbelasting van D3 van 140

kan tot een bedrag van 105 worden verrekend. Het restant van 35 wordt voortgewenteld naar het volgende jaar.

Uiteindelijk wordt in het bovenstaande voorbeeld dus 275 bronbelasting verrekend, namelijk 160 (fiscale eenheid) + 10 (D2) + 105 (D3).

De bovenstaande berekening is van belang voor de toepassing van artikel 44, dus voor de (latere) verrekening van de buitenlandse bronbelasting van vóór het voegingstijdstip en voor de toepassing van artikel 47 (ontvoeging).

#### Artikel 4

Deze bepaling ziet op de volgorde bij de voortwenteling van buitenlandse belasting en de inhaal van in te halen negatieve resultaten ter zake van passieve winst uit buitenlandse onderneming. Deze bepaling is zowel van belang tijdens de fiscale eenheid (artikel 45 van het Besluit fiscale eenheid 2003) als na ontvoeging (artikel 48 van het Besluit fiscale eenheid 2003).

De bepaling sluit aan op artikel 2, derde tot en met vijfde lid, over negatieve buitenlandse winst en artikel 3 over de verrekening van bronbelasting.

Hierna zal een voorbeeld van de onderhavige bepaling worden uitgewerkt.

#### Voorbeeld

Een moedermaatschappij (M) gaat een fiscale eenheid aan met D1, D2 en D3. Alle gevoegde maatschappijen behalen passieve winst uit buitenlandse onderneming in land X. Er wordt vanuit gegaan dat het vennootschapsbelastingtarief 35% bedraagt. Voorts wordt verondersteld dat op grond van artikel 39, derde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 telkens wordt verzocht om verrekening van de vanwege land X geheven belasting. De cijfers zijn als volgt:

	Passieve winst	Overige winst	Wereldwinst	Belasting passieve winst	Voortgewentelde belasting	Stalling passieve winst
<b>M</b>	400	200	600	80	150	0
<b>D1</b>	300	-300	0	60	50	0
<b>D2</b>	-100	250	150	0	100	0
<b>D3</b>	400	100	500	80	0	-150
<b>f.e.</b>	1000	250	1250	220	10	0

De fiscale eenheid is 437,5 (35% van 1250) vennootschapsbelasting verschuldigd. De tweede limiet van de fiscale eenheid bedraagt: passieve winst / wereldwinst x (vpb over wereldwinst). Het stallingsresultaat van D3 vermindert daarbij de passieve winst die in aanmerking wordt genomen bij de berekening van de tweede limiet van de fiscale eenheid. De tweede limiet van de fiscale eenheid bedraagt dus  $(1000 - 150) / 1250 \times 437,5 = 297,5$ . Dit bedrag wordt op grond van het tweede lid allereerst gebruikt voor de verrekening van de (voortgewentelde) belasting ter zake van passieve winst van de fiscale eenheid van  $220 + 10 = 230$ . Voor de verrekening van voortgewentelde bronbelasting van vóór het voegingstijdstip blijft dus over  $297,5 - 230 = 67,5$ .

De volgende stap is dat wordt bepaald wat de ruimte van de maatschappijen is voor de verrekening van de voortgewentelde belasting. Daartoe dient de tweede limiet per maatschappij te worden vastgesteld volgens de formule: aan die maatschappij toerekenbare passieve winst uit buitenlandse onderneming / wereldwinst x (vpb over wereldwinst). Dit bedrag is de verrekeningsruimte van een maatschappij als bedoeld in het derde lid in samenhang met artikel 3, zevende lid, onderdeel c. Bij de berekening van de verrekeningsruimte wordt de aan maatschappij D2 toe te rekenen negatieve passieve winst uit buitenlandse onderneming van -100 op grond van het derde lid, in samenhang met artikel 2, vierde lid, toegerekend aan D3. D3 heeft rekening houdend met het stallingsresultaat van vóór het voegingstijdstip immers de laagste positieve passieve winst uit buitenlandse onderneming ( $400 - 150 = 250$ ).

Hiermee rekening houdend is de verrekeningsruimte per maatschappij als volgt te berekenen:

- M:  $400 / 1250 \times 437,5 = 140$
- D1:  $300 / 1250 \times 437,5 = 105$
- D2: 0
- D3:  $(400 - 150 - 100) / 1250 \times 437,5 = 52,5$ .

Vervolgens wordt de te verrekenen belasting van de fiscale eenheid toegevoegd aan de maatschappijen. De belasting wordt eerst zoveel mogelijk toegerekend aan D3, omdat D3 geen voortgewentelde bronbelasting van vóór het voegingstijdstip heeft. De verrekeningsruimte van D3 van 52,5 wordt dus benut voor de verrekening van bronbelasting van de fiscale eenheid.

Het restant van de te verrekenen belasting van de fiscale eenheid ( $230 - 52,5 = 177,5$ ) vermindert op grond van het derde lid in samenhang met artikel 2, zesde lid, de verrekeningsruimte voor voorvoegingsbedragen van de maatschappijen.

De ruimte die bij M en D1 voor de verrekening van de voortgewentelde belasting overblijft, wordt dus berekend volgens de formule: (verrekeningsruimte maatschappij na toepassing derde lid in samenhang met artikel 2, zesde lid) / (verrekeningsruimte fiscale eenheid na toepassing derde lid in samenhang met artikel 2, zesde lid) x (verrekeningsruimte fiscale eenheid na vermindering wegens belasting van de fiscale eenheid). Op basis hiervan kan de ruimte per maatschappij voor de verrekening van de voortgewentelde belasting worden berekend.

- M:  $140 / (297,5 - 52,5) \times 67,5 = 38,5$
- D1:  $105 / (297,5 - 52,5) \times 67,5 = 29$ .

De ruimte van beide maatschappijen wordt volledig gebruikt voor het effectueren van voortgewentelde bronbelasting. Naar het volgende jaar wordt voortgewenteld:

- M:  $150 - 38,5 = 111,5$
- D1:  $50 - 29 = 21$ .

De voortgewentelde belasting van vóór het voegingstijdstip van D2 van 100 wordt naar het volgende jaar voortge-

wenteld. Omdat D2 een negatieve passieve winst heeft, heeft D2 geen verrekeningsruimte.

Uiteindelijk wordt in het bovenstaande voorbeeld dus 297,5 bronbelasting verrekend, namelijk 230 (fiscale eenheid) + 38,5 (M) + 29 (D1).

De bovenstaande berekeningen zijn van belang voor de toepassing van artikel 45, dus voor de aanspraken ter zake van passieve winst uit buitenlandse onderneming van vóór het voegingstijdstip en voor de toepassing van artikel 48 (ontvoeging).

#### Artikel 5 en 6

De Uitvoeringsregeling fiscale eenheid en voorkoming dubbele belasting 2003, zoals deze regeling op grond van artikel 6 wordt genoemd, vindt in principe toepassing vanaf het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2003. In artikel IV van de Wet van 11 december 2002 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (Stb. 2002, 618) is echter overgangsrecht opgenomen. Op grond van het tweede lid, eerste volzin van deze bepaling blijven onder bepaalde voorwaarden artikel 15, zoals dat op 31 december 2002 luidde, en de bij of krachtens die bepaling gestelde voorwaarden van toepassing tot het einde van het boekjaar volgend op het eerste boekjaar dat op of na 1 januari 2003 aanvangt. Ten aanzien van belastingplichtigen die hiervan gebruik maken, vindt de onderhavige regeling pas na afloop van deze overgangsperiode toepassing.

*De Staatssecretaris van Financiën,  
J.G. Wijn.*

<sup>1</sup> Dit volgt uit artikel 43, derde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003.

<sup>2</sup> Zie Besluit van 2 april 2002, nr. IFZ2002/206M.