

26 854

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

MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 12 september 2002

Allereerst wil ik de leden van de commissie danken voor hun inbreng bij het voorliggende wetsvoorstel en de conceptversie van de bijbehorende algemene maatregel van bestuur. De door deze leden gestelde vragen bieden mij de gelegenheid om een aantal zaken nader te verduidelijken en toe te lichten. Op een aantal onderdelen zie ik tevens aanleiding om het wetsvoorstel en de algemene maatregel van bestuur aan te vullen of te wijzigen.

I. Inleiding en algemeen

De leden van de CDA-fractie constateren met zorg dat de bij het wetsvoorstel behorende concept algemene maatregel van bestuur, het concept-besluit fiscale eenheid 2003 (hierna: het besluit), niet voorafgaand aan de stemming over het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer is toegezonden. Gesteund door de overige leden van de commissie stellen zij voor ten aanzien van het besluit de zogenoemde voorhangprocedure te volgen en het besluit bij de Staten-Generaal voor te hangen. Naar aanleiding hiervan wijs ik er op, dat het wetsvoorstel zelf reeds voorziet in een voorhangprocedure voor het bij het voorstel behorende besluit. Deze voorhangprocedure is opgenomen in het nieuwe artikel 15, elfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: de wet). Het spreekt voor zich dat daaraan zal worden voldaan.

De leden van de fractie van het CDA voeren aan dat het wetsvoorstel door twee nota's van wijziging op een aantal punten ingrijpend is gewijzigd, zonder inhoudelijke discussie met de Tweede Kamer. In dit verband wil ik er met nadruk op wijzen dat de hier bedoelde wijzigingen in belangrijke mate zijn ingegeven door de vragen en opmerkingen die tijdens de schriftelijke behandeling van de zijde van de vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer aan de orde zijn gesteld. Uit het feit dat de Tweede Kamer heeft afgezien van een plenaire behandeling van het wetsvoorstel meen ik te mogen afleiden dat daar levende vragen naar tevredenheid waren beantwoord en dat een verdere gedachtewisseling niet nodig werd gevonden.

De leden van de fractie van het CDA zijn van mening dat het wetsvoorstel op een aantal punten materieel terugwerkende kracht bevat. Zij noemen daarbij het voorgestelde artikel 8, vierde lid, en artikel 15ad. Deze leden zijn van oordeel dat een overgangsregeling in deze situaties wenselijk is. Bij genoemde bepalingen is naar mijn mening geen sprake van (materiële) terugwerkende kracht. De bepalingen werken immers niet terug tot een datum die in het verleden ligt, maar hebben directe werking. Dit betekent dat zij, vanaf het moment dat zij van kracht worden, ook van belang zijn voor bestaande situaties. Directe werking is gebruikelijk voor nieuwe wettelijke bepalingen.

In afwijking van directe werking kan aan een bepaling eerbiedigende werking worden verleend wanneer hiervoor goede argumenten zijn. Dit kan bijvoorbeeld wenselijk zijn indien het aan de nieuwe regeling voorafgaande regime heeft geleid tot het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen waaraan de nieuwe regeling afbreuk doet. In de door de leden van de fractie van het CDA genoemde gevallen is van dit laatste echter geen sprake. Ten aanzien van de problematiek die wordt behandeld in artikel 8, vierde lid, van de wet, dat handelt over kwijtscheldingswinst, heeft mijn ambtsvoorganger reeds in 1991 aangegeven dat deze problematiek zou worden betrokken bij de studie naar de regeling van de fiscale eenheid. Het voorgestelde artikel 15ad, dat is gericht tegen de zogenoemde BV1/BV2-structuren, vormt de codificatie van het Besluit van 20 november 2000, nr. IFZ 2000/1292. Bovendien voorzien beide genoemde bepalingen in een tegenbewijsregeling voor reële situaties. Al met al ben ik van mening dat een evenwichtig resultaat wordt bereikt, zodat een overgangsregeling met eerbiedigende werking niet nodig is.

Zoals de leden van de fractie van het CDA terecht opmerken, is in het wetsvoorstel uitdrukkelijk de mogelijkheid opgenomen dat buitenlandse belastingplichtigen deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid, mits deze voldoen aan de voorwaarden als omschreven in het voorgestelde artikel 15, vierde lid, van de wet. Zij vragen zich echter af of in artikel 18 van de wet niet een verwijzing naar de artikelen 15 en verder van die wet zou moeten worden opgenomen. Ook de leden van de VVD fractie vragen of het ontbreken van deze verwijzing een probleem kan zijn bij het vormen van een fiscale eenheid met een buitenlandse belastingplichtige. Ik deel de opmerking van deze leden dat artikel 18 van de wet hierop nog niet goed aansluit. Ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen wordt op grond van artikel 18 van de wet de belastbare winst uit Nederlandse onderneming opgevat en bepaald op de voet van de daar genoemde artikelen. De verwijzing naar de artikelen 15 tot en met 15aj ontbreekt daar nog. Dit zal tijdig voor de beoogde inwerkingtreding (per 1 januari 2003) van het wetsvoorstel herziening regime fiscale eenheid bij één van de wetsvoorstellen die dit najaar zullen worden ingediend worden hersteld.

De leden van de fractie van de VVD zeggen met belangstelling kennis te hebben genomen van dit belangrijke wetsvoorstel. In het besluit lezen deze leden een voortzetting van het huidige beleid hetgeen door hen wordt gewaardeerd. Wel plaatsten de leden van de VVD-fractie enkele kanttekeningen die hieronder zullen worden besproken.

II. Inhoud wetsvoorstel

De leden van de CDA-fractie vragen zich af of bij de belastingheffing van niet tot de fiscale eenheid behorende lichamen rekening wordt gehouden met het feit dat andere lichamen wel zijn opgenomen in een fiscale eenheid.

Ten aanzien van de in een fiscale eenheid opgenomen vennootschappen wordt de vennootschapsbelasting geheven alsof zij voor de heffing van

die belasting één belastingplichtige zijn. De fiscale eenheid heeft daarbij slechts werking in de relatie tussen de fiscus en de gevoegde belastingplichtigen. Van externe werking naar andere, eventueel tot hetzelfde concern behorende maatschappijen, is geen sprake.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de administratieverplichting van artikel 8b van de wet ook geldt voor in de fiscale eenheid gevoegde lichamen.

Ik kan hier bevestigend op antwoorden. De administratieverplichting wordt geregeld in artikel 8, vierde lid, van het besluit. Daarin ontbreekt echter een gedeelte van de tekst. Dit zal worden hersteld in de definitieve versie, waardoor de tekst als volgt komt te luiden: «Maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid voldoen ieder afzonderlijk aan de verplichting bedoeld in artikel 8b, derde lid, van de wet.»

De leden van de fractie van het CDA vragen of de temporiseringsregeling van artikel 15ad ook geldt voor verschuldigde rente over een geldlening ter financiering van een kapitaalstorting in een gevoegde dochter die daarmee bedrijfsmiddelen aanschafte.

De temporiseringsregeling van artikel 15ad is niet bedoeld voor de rente die is verschuldigd over een geldlening ter financiering van een kapitaalstorting waarmee een gevoegde dochter bedrijfsmiddelen aanschafte ten behoeve van haar onderneming. Dit zal bij één van de bovenbedoelde wetsvoorstellen tot uitdrukking worden gebracht.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een voorbeeld van een situatie waarin het van belang is dat lichamen die deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid worden aangemerkt als verbonden lichamen krachtens het voorgestelde artikel 10a, vierde lid, onderdeel d, van de wet. Als de moedermaatschappij van een fiscale eenheid (de belastingplichtige) een vordering heeft op een deelneming die geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, waarbij de vordering ten laste van de fiscale winst is afgewaardeerd, en de onderneming van deze deelneming wordt vervreemd aan een maatschappij binnen de fiscale eenheid, dan is het voor de toepassing van artikel 13b, vierde lid, van de wet van belang dat die andere maatschappij wordt aangemerkt als een met de belastingplichtige verbonden lichaam.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de mogelijke toepassing van artikel 13d, zesde lid, als een maatschappij een deelneming vervreemdt aan een andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappij.

Een dergelijke verschuiving binnen fiscale eenheid heeft geen invloed op de hoogte van het door de fiscale eenheid voor de deelneming opgeofferde bedrag. Indien de maatschappij die de deelneming houdt vervolgens wordt ontvoegd, wordt krachtens het voorgestelde artikel 15aj, vijfde lid, het voor die deelneming opgeofferde bedrag bij ontvoeging gesteld op het bedrag dat voor de fiscale eenheid als zodanig gold. Hierop geldt echter een uitzondering indien de onderneming van die deelneming ten tijde van de ontvoeging geheel of nagenoeg geheel is gestaakt. In dat geval wordt het opgeofferde bedrag gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de deelneming ten tijde van de interne verschuiving, in geval die waarde lager is dan het opgeofferde bedrag dat voor de fiscale eenheid gold. Dit laatste berust niet op de toepassing van artikel 13d, zesde lid, maar vloeit voort uit artikel 15aj, achtste lid.

De leden van de CDA-fractie vragen waarom wel is voorzien in een anti-samenloopbepaling ten aanzien van artikel 13c en artikel 15ab van de wet en niet in een soortgelijke anti-samenloopbepaling ten aanzien van

artikel 13ca en artikel 15ab van de wet. Deze leden vragen zich af of dit leidt tot dubbele heffing.

Het antwoord op de laatstgenoemde vraag luidt ontkennend. Het voorgestelde artikel 15ab, eerste lid, van de wet bepaalt dat het belang in een te voegen dochtermaatschappij op het onmiddellijk aan het voegings-tijdstip voorafgaande tijdstip te boek wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer. Een positief verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde zal in de meeste gevallen zijn vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling. Onder omstandigheden kan de herwaardering echter tot belastbare winst leiden, indien ten gevolge van bijzondere bepalingen in de deelnemingsvrijstelling deze boekwinst niet (geheel) is vrijgesteld. Artikel 13c van de wet is een dergelijke bijzondere bepaling op grond waarvan de boekwinst mogelijk niet (geheel) is vrijgesteld. Anderzijds garandeert de teboekstelling op waarde in het economische verkeer niet dat de volledige 13c-claim voor de voeging wordt gerealiseerd. De claim kan namelijk uitgaan boven de stille reserves die zichtbaar worden door de opwaardering tot de waarde in het economische verkeer. Dat is de achtergrond van het voorgestelde nieuwe derde lid van artikel 13c, op grond waarvan het restant van een bestaande 13c-claim die door de werking van het voorgestelde artikel 15ab, eerste lid, van de wet niet volledig is gerealiseerd, alsnog moet worden afgerekend indien de deelneming waarop de 13c-claim rust deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid. Het derde lid bevat daartoe een expliciete anti-samenloop bepaling.

Een dergelijke samenloop doet zich bij de toepassing van artikel 13ca, vierde lid, niet voor. Dit artikel bepaalt immers dat een bedrag ter grootte van het in voorgaande jaren genomen afwaarderingsverlies alsnog tot de winst moet worden gerekend als de deelneming als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, mits het bedrag dat ingevolge het tweede of derde lid tot de winst is gerekend nog steeds lager is dan het afwaarderingsverlies. Ingevolge het tweede lid bestaat al de verplichting het belang in de deelneming waarop een 13caafwaarderingsverlies is genomen jaarlijks te boek te stellen op de waarde in het economische verkeer. Omdat een deel van een jaar waarin een voeging of ontvoeging plaatsvindt ten aanzien van de te (ont)voegen belastingplichtige door de aan artikel 7, vierde lid, van de wet toegevoegde laatste volzin als afzonderlijk jaar wordt aangemerkt, volgt de verplichting tot te boekstelling op de waarde in het economische verkeer voor voeging daarom al direct uit artikel 13ca, tweede lid, van de wet. Het bepaalde in artikel 15ab, eerste lid, van de wet leidt om die reden niet tot een additionele heffing zodat een samenloop van de artikelen 13ca en 15ab van de wet, in de zin dat zij dubbele heffing tot gevolg heeft, is uitgesloten.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom de inbreuk die in het voorgestelde artikel 15ac, tweede lid, van de wet wordt gemaakt op de volledige toerekening geen misbruik betreft van het instituut van de fiscale eenheid?

Ik neem aan dat de vraag van deze leden inhoudt welke onevenwichtigheid deze uitzondering beoogt te voorkomen. In de memorie van toelichting (blz. 25) is aangegeven waar het onbedoelde gebruik van de fiscale eenheid in dat verband kan zijn gelegen.

In het voorgestelde artikel 15ac, tweede lid, van de wet wordt een uitzondering gemaakt op de werking van de regeling voor kwijtscheldingswinst van artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. In de memorie van toelichting wordt onder meer gezegd dat het mogelijk is dat als gevolg van het bestaan van de fiscale eenheid de verliezen van de schuldenaar die kunnen leiden tot het prijsgeven van vorderingen door crediteuren, reeds zijn verrekend met winsten van andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen. Indien

vervolgens binnen de fiscale eenheid geen te verrekenen verliezen meer openstaan wordt de kwijtscheldingswinst volledig vrijgesteld. Dit terwijl in de situatie dat de schuldenaar geen deel van de fiscale eenheid zou hebben uitgemaakt, de verliezen die mede aan de kwijtschelding ten grondslag liggen als nog te verrekenen verliezen open zouden staan, en zouden worden weggestreept tegen de kwijtscheldingswinst. Als gevolg van de toepassing van het fiscale eenheidsregime zou alsdan de vrij te stellen kwijtscheldingswinst hoger uitvallen. Met andere woorden: de toepassing van het fiscale eenheidsregime zou in zo een situatie tot een hogere vrijstelling leiden dan zonder fiscale eenheid het geval zou zijn geweest.

De leden van de fractie van het CDA verzoeken om bevestiging dat toepassing van het voorgestelde artikel 15ai van de wet niet aan de orde is in geval van liquidatie van een fiscaal gevoegde maatschappij. Naar hun mening kan hierover twijfel ontstaan omdat de terminologie van het eerste lid niet geheel gelijk is aan die van het tweede lid. Ik kan bevestigen dat het niet de bedoeling is dat liquidatie van een fiscaal gevoegde maatschappij leidt tot de sanctie van artikel 15ai, tweede lid, van het wetsvoorstel. Om elke twijfel op dit punt weg te nemen, zal bij één van de eerderbedoelde wetsvoorstellen het eerste lid van artikel 15ai van de wet terminologisch in overeenstemming worden gebracht met het tweede lid.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een aanpassing van het voorgestelde artikel 15aj, tweede lid, van de wet. Dit lid regelt de herleving van onderlinge vorderingen en schulden indien de fiscale eenheid ten aanzien van de debiteur of crediteur eindigt. De schuldvordering wordt in dat geval te boek gesteld op de nominale waarde of op de bedrijfswaarde, als die lager is. In het laatste geval blijft een latere waardeaan groei van de schuldvordering bij de bepaling van de winst van de schuldeiser buiten aanmerking, voorzover de waardedaling zich binnen fiscale eenheid heeft voorgedaan en dus niet ten laste van de winst van de fiscale eenheid is gebracht. Indien de waardedaling zich vóór de voeging heeft voorgedaan, is de afwaardering echter door de werking van artikel 15ab, (thans) zesde lid, van de wet bij voeging al teruggenomen. De leden van de CDA-fractie merken op dat in die situatie de waarde-aan groei van de vordering na verbreking van de fiscale eenheid wel tot winst zou leiden, terwijl de corresponderende waardedaling van de vordering door de werking van artikel 15ab, (thans) zesde lid, van de wet per saldo niet ten laste van de winst is gebracht. Ik onderken dat dit tot onevenwichtige situaties kan leiden en heb daarin aanleiding gevonden artikel 15aj, tweede lid, van de wet bij één van de hierboven bedoelde wetsvoorstellen, aan te passen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of voor belastingplichtigen die opteren voor toepassing van het oude regime gedurende twee jaar, er van uit mag worden gegaan dat de overige in het wetsvoorstel opgenomen wetsartikelen waarin wordt verwezen naar de bepalingen van het nieuwe fiscale eenheidsregime – behoudens de in artikel IV, zevende lid, opgenomen uitzonderingen – niet van toepassing zijn. Indien de belastingplichtige opteert voor toepassing van het «oude» artikel 15, betekent dit dat hij ook opteert voor toepassing van de krachtens het «oude» artikel 15 gestelde voorwaarden. De «nieuwe» artikelen 15aa tot en met 15aj, blijven dan voor de periode van het overgangsrecht vanzelfsprekend buiten toepassing.

De leden van de fractie van het CDA vragen op welk tijdstip een verzoek voor voortgezette toepassing van het oude regime uiterlijk moet zijn gedaan.

Dit verzoek dient uiterlijk te worden gedaan bij de aangifte over het eerste boekjaar dat aanvangt op of na het tijdstip van inwerkingtreding van de wet.

Deze leden vragen voorts op basis van welk regime een fiscale eenheid, die heeft gekozen voor de voortzetting van het oude regime, wordt verbroken indien in de loop van een boekjaar niet meer wordt voldaan aan het bezitsvereiste c.q. een der maatschappijen naar het buitenland wordt verplaatst.

De verbreking vindt dan nog plaats op basis van het oude recht, dat wil zeggen met ingang van het boekjaar waarin niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan.

De leden van de VVD wijzen op de situatie van een Nederlandse moedermaatschappij M met een tweetal 100%-dochters, A en B, waarbij A een Nederlandse BV is die uitsluitend in Nederland werkt en B een dochter uit een van de andere EU-lidstaten die uitsluitend in die andere EU-lidstaat actief is. Refererend aan de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in de zaken C-200/98 en C-141/99, vragen deze leden of Nederland geen rekening hoeft te houden met deze en andere jurisprudentie van het Hof waarin intra-EU landengrenzen steeds minder geaccepteerd worden en of Nederland niet een significant risico loopt dat de nieuwe regels binnen enkele jaren in strijd met Europese regels worden verklaard.

Naar aanleiding hiervan kan worden opgemerkt dat de laatste jaren steeds meer duidelijkheid is ontstaan over de impact van het bepalingen in het EG Verdrag op het nationale belastingrecht; dit heeft vanzelfsprekend effect op de Nederlandse wetgeving. De jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen laat zich echter niet samenvatten als een niet-accepteren van de intra EU-landengrenzen. Vertrekpunt voor het Hof bij zijn rechtspraak zijn de bepalingen omtrent non-discriminatie, vrij verkeer van goederen, werknemers, diensten en kapitaal en de vrijheid van vestiging. Het Hof verdisconteert in zijn jurisprudentie met betrekking tot deze bepalingen het niveau van harmonisatie op het terrein van belastingen, alsook het feit dat de afzonderlijke lidstaten nog steeds beschikken over een eigen begroting. Dit heeft het Hof onder andere tot uitdrukking gebracht in zijn arrest van 15 mei 1997 in de zaak C-250/95, Futura Participations SA, Singer. In deze zaak wenste Futura Participations verliezen die in Frankrijk waren geleden te verrekenen met in Luxemburg behaalde winsten. Het Hof merkte hierover het volgende op: «voor de berekening van de maatstaf van heffing voor de niet-ingezeten belastingplichtigen daarentegen worden alleen de winsten en de verliezen uit hun Luxemburgse activiteiten in aanmerking genomen. Een dergelijke regeling, die in overeenstemming is met het territorialiteitsbeginsel, kan niet worden geacht een door het Verdrag verboden zichtbare of verkapte discriminatie op te leveren». Met betrekking tot de door de VVD geschetste casuspositie kan dan ook geantwoord worden dat in het licht van deze jurisprudentie aangenomen mag worden dat het Hof van Justitie het niet als een schending van het Europese recht zal opvatten als een Nederlandse moeder in Nederland behaalde winsten niet mag verrekenen met verliezen van een dochter in een andere EU-lidstaat, terwijl deze verrekening met behulp van het instituut van de fiscale eenheid wel openstaat voor verliezen van een Nederlandse dochter. Overigens is in de door de VVD geschetste casus ook niet duidelijk hoe men verwacht dat de belastingdienst van de andere lidstaat met een fiscale eenheid zou moeten omgaan indien Nederland wel als mogelijkheid zou opnemen dat een in het buitenland gevestigde dochter volledig in een Nederlandse fiscale eenheid kan opgaan. De bereidheid van de andere EU-lidstaat om verliezen van de Nederlandse zuster A in aftrek toe te laten op winsten van zuster B is vooralsnog

twijfelachtig. In feite zou een grensoverschrijdende fiscale eenheid neerkomen op het wegstrepen van schulden aan de schatkist van de ene lidstaat tegen vorderingen, in de vorm van opgebouwde compensabele verliezen, op de schatkist van de andere lidstaat. Opgemerkt kan nog worden dat de arresten in de zaak C-200/98 en C-141/99 geen afbreuk doen aan het in Futura Participations geaccepteerde territorialiteitsbeginsel. In C-200/98 betrof het een vermogensoverdracht binnen concern tussen twee onderdelen van het concern die beide in Zweden waren gevestigd. In C-141/99 ging het om verrekening van in het Verenigd Koninkrijk behaalde winsten en geleden verliezen bij verschillende concernonderdelen. Voorts verzoeken de leden van de VVD fractie in te gaan op de Mededeling COM (2001) 582 van de Europese Commissie waarin de mogelijkheid tot grensoverschrijdende verliescompensatie binnen een Europese groep van ondernemingen als een belangrijk onderdeel van fiscale consolidatie wordt voorgesteld. Op dit punt kan ik melden dat de Commissie in samenwerking met de lidstaten zal onderzoeken welke technische mogelijkheden er zijn op het terrein van grensoverschrijdende verliescompensatie. De Commissie legt in dat kader een voorkeur aan de dag voor het overnemen, op hoofdpunten, van het zogenaamde Deense systeem van «joint taxation». De voornemens van de Commissie hebben echter nog niet geleid tot een concreet voorstel en het is daarom moeilijk te voorspellen welke elementen van het Deense systeem zullen worden opgenomen in het voorstel van de Commissie. Het voorstel van de Commissie wordt met belangstelling afgewacht. Over de haalbaarheid van dit onderwerp binnen de EU zou ik de kanttekening willen maken dat de Commissie haar voorstel voor een richtlijn betreffende grensoverschrijdende verliescompensatie uit 1991 heeft ingetrokken aangezien het voorstel destijds in de oriënterende fase op zoveel bezwaren van lidstaten is gestuit dat het onderwerp niet langer werd geagendeerd.

III. Concept-AMvB

Plafond rechten ontbrekende aandelen

De leden van de fractie van de VVD stellen de vraag of, in situaties waarin het aandelenkapitaal van de dochtermaatschappij uit verschillende soorten aandelen bestaat, bij de beoordeling of aan de bezitser is voldaan slechts het belang bij het vermogen en de winst moet worden beoordeeld voor zover deze zijn toe te rekenen aan aandelen, of dat ook andere belangen bij het vermogen of de winst moeten worden meegeteld, zoals belangen bij het vermogen via winstrechten of (hybride) leningen. Ik ben voornemens de tekst van artikel 2 van het besluit aan te passen zodat in situaties waarin het aandelenkapitaal van de dochtermaatschappij uit verschillende soorten aandelen bestaat de moedermaatschappij de juridische en economische eigendom moet bezitten van tenminste 95 percent van elke soort. Dit impliceert dat een toetsing van de gerechtigdheid tot het vermogen en de winst achterwege kan blijven. Hiermee wordt voorkomen dat het voortbestaan van de fiscale eenheid onder omstandigheden afhankelijk zou zijn van een onzekere factor als de winstverwachting voor de komende periode.

De leden van de fractie van de VVD vragen of aandelen waaraan slechts zeggenschapsrechten zijn verbonden, aan de vorming of continuering van een fiscale eenheid in de weg zouden kunnen staan.

Zoals hiervoor reeds is aangegeven, ben ik voornemens de tekst van artikel 2 van het besluit aan te passen zodat in situaties waarin het aandelenkapitaal van de dochtermaatschappij uit verschillende soorten aandelen bestaat de moedermaatschappij de juridische en economische eigendom moet bezitten van minstens 95 percent van elke soort. Aandelen waaraan slechts zeggenschapsrechten (en geen rechten op

winst en vermogen) zijn verbonden, blijven daarbij buiten beschouwing.

Economische en juridische eigendom. 5-dagentermijn

In artikel 15, eerste lid, van het wetsvoorstel, is geregeld dat de belastingplichtige de juridische en economische eigendom dient te bezitten van 95 percent van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van de andere belastingplichtige op het voegingstijdstip. In artikel 4 van het besluit is daarop een uitzondering gemaakt. In dat artikel is geregeld dat indien het tijdstip van de verkrijging van de economische eigendom is gelegen voor dat van de levering van de juridische eigendom, en tussen die tijdstippen niet meer dan vijf werkdagen gelegen zijn, de verkrijging van de juridische eigendom geacht wordt tot stand te zijn gekomen gelijktijdig met die van de economische eigendom. Voorwaarde is wel dat door partijen is beoogd om de juridische levering onverwijld te doen geschieden na de overgang van de economische eigendom. De leden van de fractie van de VVD lijkt deze termijn erg kort. In hun ogen lijkt voor normale gevallen een ruimhartiger beleid meer op zijn plaats. Hoewel de Orde de met deze vijfdagentermijn aangebrachte verzachting van de vereisten op zichzelf toejuicht, is zij van mening dat de voorgestelde periode dermate kort is dat zij in de praktijk te weinig soelaas biedt. Hierbij voert de Orde aan dat bij complexe en veelal langdurige onderhandelingen tot koop en verkoop van ondernemingen het veelvuldig voorkomt dat het moment van de economische eigendomsoverdracht afwijkt van het moment van de juridische levering van de aandelen. Voorts bepleit de Orde continuering van het bestaande beleid dat decertificering gedurende een periode van drie maanden na het tot stand komen van een fiscale eenheid kan plaatsvinden.

Het argument dat de termijn van vijf werkdagen te kort zou zijn in geval van complexe en langdurige onderhandelingen spreekt mij niet aan. Dergelijke omstandigheden zullen er veeleer toe leiden dat met het tot stand komen van de obligatoire overeenkomst (de overdracht van de economische eigendom) geruime tijd zal zijn gemoeid dan dat zij zullen bijdragen aan het ontstaan van een tijdsverloop tussen de verkrijging van de economische eigendom en de juridische eigendom. Immers, de verkrijging van de economische eigendom zal slechts kunnen plaatsvinden op grond van de uitkomsten van de genoemde onderhandelingen. Komt men niet uit de onderhandelingen, dan zal de koop niet tot stand komen en zal de economische eigendom niet worden overgedragen. Komt men wel uit de onderhandelingen dan zal de koop tot stand kunnen komen en zijn er in principe geen belemmeringen om de juridische levering tegelijkertijd met de levering van de economische eigendom plaats te laten vinden.

In de praktijk blijkt dat het in de meeste gevallen zeer wel mogelijk is om de levering van de economische en de juridische eigendom tegelijkertijd te laten plaatsvinden. Incidenteel blijkt de levering van de juridische eigendom eerst één of twee dagen later te kunnen plaatsvinden dan de overdracht van de economische eigendom. Om hiermee rekening te houden is in het besluit een termijn van vijf werkdagen opgenomen. Ik heb er echter begrip voor dat zich omstandigheden kunnen voordoen die zijn gelegen buiten de invloedssfeer van de belastingplichtigen, waardoor het niet mogelijk is om binnen de genoemde termijn van vijf werkdagen te blijven. Van zodanige omstandigheden kan bijvoorbeeld sprake zijn wanneer decertificering van de aandelen noodzakelijk is. Indien een maatschappij haar aandelen heeft gecertificeerd, zal de economische en juridische eigendom zijn gesplitst. Om een fiscale eenheid tot stand te laten komen is dan decertificering van aandelen vereist. In het huidige uitvoeringsbeleid is toegestaan dat deze decertificering binnen drie maanden na het gewenste voegingstijdstip plaatsvindt. Alsdan wordt de moedermaatschappij geacht op het voegingstijdstip in het bezit te zijn van

alle aandelen in de dochtermaatschappij. Een ander voorbeeld van een dergelijke omstandigheid is de noodzaak van het verkrijgen van toestemming van mededingingsautoriteiten.

Om te voorkomen dat het aangaan van een fiscale eenheid in dit soort gevallen gedurende geruime tijd onmogelijk is, ben ik voornemens het besluit bij te stellen door voor omstandigheden die zijn gelegen buiten de invloedssfeer van de belastingplichtigen, een termijn te stellen van ten hoogste drie maanden. Deze termijn sluit aan bij de termijn die is opgenomen in het bestaande beleid ten aanzien van decertificering.

De leden van de fractie van de VVD constateren dat het huidige beleid ten aanzien van de bezitseris zoals dat is neergelegd in het besluit van 18 juli 1989, nr. DB 88/4852, onder meer gepubliceerd in V-N 1989/2825, pt 16, wordt beëindigd. In dit besluit is tevens beleid opgenomen met betrekking tot het verlenen van optierechten op aandelen in een dochtermaatschappij. Deze leden vragen of kan worden aangenomen dat dit beleid wordt voortgezet.

In het besluit van 18 juli 1989 worden verschillende situaties behandeld die voortaan door de algemene maatregel van bestuur worden bestreken. In zoverre kan dit besluit worden ingetrokken. Dit ligt anders ten aanzien van het beleid met betrekking tot optierechten. Ik kan bevestigen dat het inderdaad in de bedoeling ligt het beleid ten aanzien van het verlenen van optierechten voort te zetten. Hiervoor zal een nieuw besluit worden getroffen.

Verbreking fiscale eenheid en bedrijfsfusie

De leden van de VVD-fractie verzoeken om een toelichting waarom de bedrijfsfusie in artikel 13 van het besluit is opgenomen als oorzaak van mogelijk verbreken van de fiscale eenheid.

Artikel 13 geeft een regel voor de vraag of de overdracht of overgang van vermogensbestanddelen in het kader van een bedrijfsfusie, juridische fusie of splitsing voor of na beëindiging van de fiscale eenheid plaatsvindt in die gevallen waarin het einde van de fiscale eenheid het directe gevolg is van die fusie of splitsing.

In zuiver binnenlandse verhoudingen laat zich ten aanzien van een bedrijfsfusie inderdaad moeilijk voorstellen dat deze het einde van de fiscale eenheid met zich brengt. Alsdan zal de bepaling ook niet van toepassing zijn. Voor buitenlandse belastingplichtigen ligt dit anders. Een voorbeeld waarbij de bedrijfsfusie tot gevolg kan hebben dat de fiscale eenheid eindigt, is de situatie waarbij een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij haar Nederlandse vaste inrichting in het kader van een bedrijfsfusie inbrengt in een ander lichaam tegen uitreiking van aandelen. Het afstoten van de Nederlandse vaste inrichting kan tevens het einde van haar buitenlandse belastingplicht betekenen, waarmee ten aanzien van haar ook de fiscale eenheid eindigt.

Egalisatiereserve

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe bij een fiscale eenheid van een tussenhoudster-niet-verzekeraar en een of meer dochter-verzekeraars of een fiscale eenheid van een moeder-verzekeraar en een dochter-verzekeraar de vermogensruimte voor de egalisatiereserve moet worden bepaald.

Omdat mij inmiddels is gebleken dat de nieuwe regeling onder omstandigheden een achteruitstelling zou kunnen betekenen ten opzichte van de bestaande regeling en voor beide situaties geen verzwaring is beoogd, ben ik voornemens de tekst van artikel 18 van het besluit aan te passen.

De leden van de VVD fractie vragen of de sanctie van artikel 15ai van de wet toepassing vindt bij beëindiging van de fiscale eenheid, indien een bedrijfsmiddel binnen de fiscale eenheid is overgedragen van een in Nederland gevestigde moedermaatschappij aan de Nederlandse vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij. Deze vraag kan ik bevestigend beantwoorden. De geschetste situatie wordt bestreken door artikel 15ai, eerste lid, eerste volzin, van de wet, waarbij de Nederlandse moedermaatschappij de overdrager is en de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij de overnemer. Indien de fiscale eenheid daarna ten aanzien van de overdrager of de overnemer eindigt, treedt de sanctie in werking. De herwaardering vindt haar wettelijke grondslag dan ook in genoemde wettelijke bepaling.

De leden van de VVD fractie verzoeken om een nadere toelichting op en onderbouwing van de aanvullende eisen die aan buitenlandse belastingplichtigen worden gesteld in artikel 27 van het besluit om deel te kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Voorts verzoeken zij in te gaan op de verdedigbaarheid van deze additionele eisen in het licht van het EG-verdrag en non-discriminatiebepalingen in bilaterale belastingverdragen.

Om deel te kunnen uitmaken van een fiscale eenheid geldt voor binnenlandse belastingplichtigen onder meer de eis van een minimum belang van 95% en de eis dat het belang niet als voorraad wordt gehouden. Dit betekent dat voor binnenlandse belastingplichtigen minimaal voldaan moet zijn aan de vereisten voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling met een verhoogd bezitspercentage om deel te kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Artikel 27 van het besluit stelt voor buitenlandse belastingplichtigen als aanvullende voorwaarden dat de buitenlandse belastingplichtige in het land van vestiging onderworpen moet zijn aan een belasting naar de winst en dat het belang in de buitenlandse belastingplichtige niet als belegging mag worden gehouden. Ook dit betekent dat inhoudelijk minimaal moet zijn voldaan aan de vereisten voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling met een verhoogd bezitspercentage.

De impliciete voorwaarde dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing moet zijn, ligt voor de hand aangezien het doel van beide faciliteiten is te voorkomen dat dezelfde winsten binnen één en dezelfde bedrijfskolom tweemaal of meer worden belast. Is niet aan de onderworpenheidseis voldaan, dan is deze dubbele heffing niet aan de orde en is er dus geen reden de deelnemingsvrijstelling toe te passen. Voor een belang dat ter belegging wordt aangehouden geldt dat niet kan worden gesproken van één en dezelfde bedrijfskolom. Het fiscale eenheidsregime kan gezien worden als een meer vergaande uitvoering van de deelnemingsvrijstelling. In die context ligt het voor de hand dat minimaal aan de voorwaarden voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling moet zijn voldaan, wil men toekomen aan de vraag of een fiscale eenheid mogelijk is.

Gegeven de gekozen systematiek die in buitenlandse verhoudingen aan het herziene regime voor de fiscale eenheid te grondslag ligt, ben ik bij nadere beschouwing echter van oordeel dat deze redenering onvoldoende grond biedt voor de aanvullende eisen die thans in artikel 27 van het besluit aan buitenlandse belastingplichtigen worden gesteld. Feitelijk wordt immers slechts de Nederlandse vaste inrichting opgenomen in de fiscale eenheid terwijl er ten aanzien van het aandelenbelang in de buitenlandse vennootschap volledig sprake blijft van een deelneming, waarop de deelnemingsvrijstelling al dan niet van toepassing kan zijn. Ingeval de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is, zijn situaties denkbaar waarbij het gevaar van dubbele verliesneming dreigt. Dit

gegeven rechtvaardigt waarschijnlijk niet een algemene weigering een fiscale eenheid toe te staan voor alle situaties waarbij het belang in het buitenlandse lichaam ter belegging wordt aangehouden of niet onderworpen is aan een belasting naar de winst, met name niet omdat het middel van volledige uitsluiting door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen waarschijnlijk niet proportioneel zal worden geoordeeld in relatie tot het beoogde doel.

Gezien het voorgaande ben ik voornemens artikel 27 van het besluit te wijzigen, in die zin dat geen additionele eisen worden gesteld aan buitenlandse belastingplichtigen, maar wel een additionele regeling wordt gegeven ter voorkoming van dubbele verliesneming voor gevallen waarbij de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op een belang in een buitenlands belastingplichtige vennootschap die als buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Deze regeling zal qua systematiek gelijkis vertonen met het bepaalde in artikel 33, vijfde lid, van het besluit.

Voorkoming dubbele belasting

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie wanneer de in artikel 39 van het besluit aangekondigde ministeriële regeling zal worden vastgesteld, merk ik op dat dit spoedig na de inwerkingtreding van deze bepaling het geval zal zijn. Gelet op de beoogde inwerkingtreding van het nieuwe fiscale eenheidsregime per 1 januari 2003 ben ik voornemens de door deze leden bedoelde uitvoeringsregeling in het eerste kwartaal van 2003 vast te stellen.

IV. Diversen

De leden van de commissie verzoeken om uitgebreid in te gaan op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (verder: de Orde) in de aan haar gerichte brief van 27 juni 2002. Hieronder wordt aan dit verzoek voldaan, waarbij in de beantwoording de volgorde van de brief wordt aangehouden. De door de Orde gestelde vragen worden niet behandeld voorzover deze vragen reeds door de leden van de commissie zijn gesteld en in het voorgaande zijn beantwoord.

Artikel 3

Artikel 3 geeft aan wanneer een niet naar Nederlands recht opgericht lichaam vergelijkbaar is met een naar Nederlands recht opgerichte N.V. of B.V.. De Orde stelt hierover een aantal vragen. Zo wordt gevraagd naar welk kapitaalbegrip wordt verwezen met de term «aandeel in het kapitaal». Verder vraagt de Orde of met de term «kapitaalverschaffers» iets of iemand anders wordt bedoeld dan de economische en juridische eigenaar van de aandelen als bedoeld in artikel 2. En ten slotte wordt geïnformeerd naar de reikwijdte van de woorden «in beginsel» zoals die worden gebezigd artikel 3, eerste lid, onderdeel e.

In antwoord op deze vragen wijs ik er allereerst op dat deze bepaling is geschreven voor de bijzondere situatie dat een verzoek tot het aangaan van een fiscale eenheid wordt gedaan door een naar vreemd recht opgericht lichaam dat feitelijk is gevestigd in Nederland. Dit lichaam moet kenmerken bezitten die tot de conclusie voeren dat het lichaam zozeer lijkt op een N.V. of B.V. dat het redelijk is dat dit lichaam kan worden opgenomen in een fiscale eenheid. In dat geval krijgt het vreemdrechtelijke lichaam toegang tot de fiscale eenheid onder dezelfde voorwaarden als die welke gelden voor de N.V. of B.V.. Dit betekent dat het bij de term «aandeel in het kapitaal» gaat om het nominaal gestort kapitaal als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van het wetsvoorstel, terwijl

met de term «kapitaalverschaffers» wordt bedoeld op de moedermaatschappij en eventuele andere eigenaren. Ten slotte zijn in het eerste lid, onderdeel e, de woorden «in beginsel» opgenomen omdat het niet ondenkbaar is dat de wijze van stemrechtregeling in andere landen niet iets anders is geregeld dan in Nederland, zonder dat kan worden gezegd dat dit zodanig anders is dat niet langer sprake is van een naar aard en inrichting vergelijkbaar lichaam.

Artikel 6

In artikel 6, eerste lid, van het besluit is opgenomen dat het verzoek om een fiscale eenheid wordt gedaan door de invulling van een door de inspecteur uitgereikt formulier. De Orde verzoekt in dat verband om te bevestigen dat de huidige werkwijze, waarbij belastingplichtigen zonder tussenkomst van de inspecteur door middel van invulling en toezending van het formulier Vpb 53a hun verzoek kunnen indienen gehandhaafd blijft.

Ik kan inderdaad bevestigen dat de huidige praktijk gehandhaafd blijft.

Aangaande de verplichting tot het overleggen van een vermogensopstelling op het moment van voegen en ontvoegen vraagt de Orde zich voorts af hoe artikel 6, tweede en derde lid, zich verhoudt tot de memorie van toelichting waar wordt opgemerkt dat het uitgangspunt is dat de moedermaatschappij bij een voeging in de loop van een boekjaar niet genoodzaakt zal zijn om tussentijds de boeken op te maken. De Orde pleit ervoor dat de moedermaatschappij geen volledige balans hoeft op te stellen maar slechts inzicht moet verschaffen in die balansposten die haar verhouding met de te (ont)voegen dochtermaatschappijen betreffen. Hierover merk ik het volgende op. De Orde noemt in één adem zowel het tweede als het derde lid van artikel 6 en suggereert daarmee dat beide bepalingen over hetzelfde onderwerp handelen. Het tweede lid gaat echter over de (ont)voeging aan het begin van het jaar, terwijl het derde lid ziet op de situatie waarin de (ont)voeging in de loop van het jaar plaatsvindt.

Bij (ont)voeging aan het begin van het jaar is er geen sprake van een extra administratieve verplichting, omdat dan toch al de reguliere afsluitingen en openingen van de boeken moeten worden opgemaakt zodat dit niet leidt tot een extra administratieve verplichting. Bovendien is het voorschrift hetzelfde als onder het huidige stelsel, waarbij zowel de voeging als de ontvoeging aan het begin van het jaar plaatsvinden. Daarbij doen zich thans geen problemen voor.

Onder de werking van het wetsvoorstel wordt het mogelijk om de (ont)voeging in de loop van het jaar te doen plaatsvinden. Het derde lid ziet op die situaties. In dergelijke situaties heeft de moedermaatschappij slechts de verplichting om inzicht te verschaffen in die balansposten die haar verhouding met de te (ont)voegen dochtermaatschappij betreffen. Dit is in lijn met hetgeen hierover is gezegd in de memorie van toelichting en komt overeen met hetgeen de Orde bepleit.

Artikel 8

Door de Orde wordt opgemerkt dat de bewoordingen van artikel 8, eerste lid, van het besluit lijken te duiden op het moeten overleggen van de statutaire jaarrekeningen. Daarnaast wijst de Orde op het tweede lid van dit artikel waar wordt gezegd dat de inspecteur kan verzoeken om de balans van de fiscale eenheid jaarlijks te doen toelichten met een staat die aangeeft tot welke maatschappij de activa en passiva behoren. In dat verband wijst zij er op dat dochtermaatschappijen die op grond van artikel 2:403 van het Burgerlijk Wetboek niet hoeven te publiceren veelal geen statutaire jaarrekening meer hebben. Wanneer in die gevallen toch de

statutaire jaarrekening moet worden overgelegd, zou dit leiden tot extra administratieve lasten. Ook vraagt zij op welke delegatiebepaling artikel 8 is gebaseerd.

De achtste standaardvoorwaarde regelt thans welke stukken bij de aangifte moeten worden overgelegd. Omdat artikel 8 van het besluit deze praktijk beoogt te bestendigen is bij de formulering van dit artikel aangesloten bij deze voorwaarde. Het overleggen van de jaarrekening zal daarbij niet leiden tot extra administratieve lasten, omdat de jaarrekening al bij de rechtspersoon of zijn belastingadviseur aanwezig zijn.

Ten aanzien van artikel 2:403 van het Burgerlijk Wetboek merk ik op dat deze bepaling niet betekent dat een tot een groep behorende rechtspersoon geen jaarrekening hoeft vast te stellen, maar dat veeleer met een verkorte, vereenvoudigde jaarrekening kan worden volstaan. De financiële gegevens van de rechtspersoon moeten wel op basis van het eerste lid, onderdeel c, van dat artikel worden opgenomen in een geconsolideerde jaarrekening. In beginsel hoeven groepsmaatschappijen, die genoemd artikel toepassen voor de vaststelling van hun jaarrekening, niet méér te overleggen dan de stukken die zij wettelijk op moeten maken.

In dit verband wijs ik verder op het lopende «Project Winstaanangifte». Dit project heeft als doel om, in samenwerking met ondernemers en belastingadviseurs, te komen tot een gestructureerde winstaanangifte langs elektronische weg waarbij de jaarrekening niet meer wordt meegezonden. Indien de uitkomst van dit project daar aanleiding toe geeft, zal artikel 8 worden aangepast.

De bevoegdheid tot het stellen van de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 8 is gelegen in het voorgestelde artikel 15, tiende lid, van de wet. Hier wordt de mogelijkheid gegeven tot het vaststellen van nadere regels tot verzekering van de heffing. Uiteraard behoudt de inspecteur de bevoegdheid om op basis van de Algemene wet inzake rijksbelastingen informatie van de belastingplichtige te verkrijgen.

Artikel 9A

De Orde verzoekt om een nadere verduidelijking van het begrip «verweringskosten» zoals gebezigd in artikel 9A, tweede lid van het besluit, dit naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 24 mei 2002, nr. 37 021 inzake de aftrekbaarheid van aankoopkosten.

Artikel 9A komt qua strekking overeen met de huidige standaardvoorwaarde 5, maar zal door de verlaging van het bezitsvereiste van 99 naar 95 percent in de praktijk van groter belang zijn. Het tweede lid ziet op de situatie waarbij ontbrekende aandelen van een dochtermaatschappij worden bijgekocht of kosten worden gemaakt die verband houden met bij te kopen aandelen. Bij dit laatste kan bijvoorbeeld ook gedacht worden aan de verwerving van derden van optierechten op aandelen in een andere maatschappij, vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 2002, nr. 36 392. Het tweede lid beoogt te voorkomen dat bedragen die voor of in verband met deze aankoop worden betaald of kosten die in verband daarmee worden gemaakt, door de werking van de fiscale eenheid anders zouden worden behandeld dan zonder aanwezigheid van de fiscale eenheid. Dit impliceert dat de met een zodanige aankoop samenhangende aankoopkosten hetzelfde regime volgen als wanneer deze verwerving zich buiten fiscale eenheid zou voordoen. Met betrekking tot het arrest van 24 mei 2002, nr. 37 021, heb ik in het besluit van 12 juni 2002, nr. CPP2002/1737M, aangegeven dat ik mij nog beraad over de consequenties van dit arrest en dat inspecteurs verzoeken van of namens belastingplichtigen om aankoopkosten van deelnemingen in aftrek toe te staan voorlopig dienen aan te houden.

Artikel 11

De Orde vraagt te bevestigen dat bij een volgtijdige voeging ook de «interne verrekening» bij de in artikel 15ae, eerste lid, onderdelen a en b (bedoeld zal zijn de onderdelen c en d) van de wet bedoelde bestaande fiscale eenheid geschiedt conform de regeling van artikel 11 van het besluit.

Ik kan bevestigen dat dit een juiste lezing is. Binnen de bestaande fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15ae, eerste lid, onderdelen c en d, van de wet vindt de interne saldering plaats in de volgorde gegeven in artikel 11 van het besluit. Overigens wordt voor de toepassing van artikel 11 van het besluit op artikel 15ae, eerste lid, onderdelen c en d van de wet onder maatschappij ook verstaan een bestaande fiscale eenheid die deel gaat uitmaken van een andere fiscale eenheid. Artikel 11 van het besluit zal op dat punt worden verduidelijkt.

Het door de Orde aangedragen voorbeeld is los van het bovenstaande op één punt onjuist. Het voorbeeld gaat uit van de volgende gegevens.

Jaar	Fiscale eenheid	FE	M	D1	D2	D3
1				- 100		
2	M/D1	- 40	+ 80	- 120		
3	M/D1/D2/D3	+ 120	+ 60	+ 100	+ 40	- 80

Als eerste dient de horizontale saldering plaats te vinden. Op basis van artikel 11, onderdeel a, van het besluit dient in jaar 3 het verlies van D3 eerst zo veel mogelijk te worden gesaldeerd met de winst van de maatschappijen die geen voorvoegingsverlies hebben. In dit geval is dat alleen D2, omdat M via haar deelname aan de combinatie M/D1 geacht wordt over een voorvoegingsverlies te beschikken.

Volgorde	FE	M	D1	D2	D3
	+ 120	+ 60	+ 100	+ 40	- 80
Saldering D2	0	0	0	- 40	+ 40
	+ 120	+ 60	+ 100	0	- 40

Hierna wordt het overgebleven deel van het negatieve resultaat van D3 binnen de oude fiscale eenheid gesaldeerd met de resultaten van de maatschappijen die geen zelfstandig voorvoegingsverlies hebben, te weten M.

Volgorde	FE	M	D1	D2	D3
	+ 120	+ 60	+ 100	+ 40	- 80
1. Saldering D2	0	0	0	- 40	+ 40
	+ 120	+ 60	+ 100	0	- 40
2. Saldering M	0	- 40	0		+ 40
	+ 120	+ 20	+ 100	0	0

De interne saldering binnen jaar 3 is nu voltooid. De verticale verliesverrekening verloopt vervolgens, anders dan de Orde aangeeft, in de volgorde waarin de verliezen zijn ontstaan. Dit volgt uit artikel 20, vierde lid, van de wet en leidt ertoe dat als eerste het eigen voorvoegingsverlies van D1 uit jaar 1 wordt verrekend en daarna pas het oude fiscale eenheidsverlies uit jaar 2.

Volgorde	FE	M	D1	D2	D3
	+ 120	+ 60	+ 100	+ 40	- 80
1. Saldering					
D2	0	0	0	- 40	+ 40
	+ 120	+ 60	+ 100	0	- 40
2. Saldering					
M	0	- 40	0		+ 40
	+ 120	+ 20	+ 100	0	0
3. Verrekening verlies					
D1 jr 1	- 100		- 100		
	+ 20	+ 20	0	0	0
4. Verrekening verlies FE-oud					
jr 2	- 20	- 20			
	0	0	0	0	0

Na verrekening heeft D1 geen zelfstandige voorvoegingsverliezen meer en resteert een te verrekenen verlies van de oude fiscale eenheid uit jaar 2 van 20.

Artikel 13

De NOB vraagt in haar commentaar op artikel 13 van het besluit of met het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan de bedrijfsfusie, splitsing of fusie, bedoeld wordt op het tijdstip van wanneer af de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te worden gehouden. Hiermee duidt de Orde kennelijk op de omschrijvingen die bij beleidsbesluit (CPP2000/3131 M voor de juridische fusie en CPP2000/2682 M voor de juridische afsplitsing) zijn gegeven voor het fusietijdstip en het afsplitsingstijdstip.

Van belang is dat met de regeling van artikel 13 van het besluit niet is beoogd om naast de oorzaken genoemd in artikel 15, zesde lid, van de wet een zelfstandige ontvoegingsgrond of -tijdstip te introduceren. De fiscale eenheid eindigt slechts onder de daar vermelde voorwaarden of omstandigheden en per het tijdstip waarop aan de betreffende voorwaarde wordt voldaan of waarop de betreffende omstandigheid intreedt. Slechts wanneer dit tijdstip samenvalt met het moment waarop de overdracht of overgang van vermogensbestanddelen plaatsvindt, komt de toepassing van artikel 13 van het besluit aan de orde. Met het bepaalde in artikel 13 van het besluit is slechts beoogd onzekerheid weg te nemen over de volgorde van rechtsmomenten in die situaties waarin het moment van overdracht of overgang van vermogensbestanddelen in het kader van een fusie of splitsing en het moment waarop de fiscale eenheid eindigt, samenvallen. Het moment waarop de vermogensbestanddelen volgens civiel recht overgaan is daarbij bepalend. De bedoeling is te voorkomen dat deze overgang van vermogensbestanddelen nog net binnen fiscale eenheid plaats zou vinden en daarmee onder de reikwijdte van artikel 15ai van de wet zou vallen. De tekst van artikel 13, eerste lid, van het besluit zal enigszins worden aangepast om dit duidelijker tot uitdrukking te brengen. Het antwoord op de vraag van de Orde luidt dan ook ontkennend.

In aanvulling hierop kan het volgende nog worden opgemerkt. Bij de hierboven aangehaalde beleidsbesluiten is goedgekeurd dat een juridische fusie of afsplitsing onder omstandigheden fiscaalrechtelijk kan terugwerken tot de aanvang van het boekjaar waarin de fusie of afsplitsing plaatsvindt. Een dergelijke terugwerkende kracht acht ik bij een

fusie of splitsing waarbij een gevoegd lichaam is betrokken onder het nieuwe regime niet goed mogelijk. Anders dan onder het huidige regime is in een ontvoeging met terugwerkende kracht per aanvang van het boekjaar immers niet voorzien. Het voorgaande brengt mij tot de conclusie dat de aangehaalde beleidsbesluiten en het door mij gevoerde beleid bij zuivere splitsingen mogelijk niet het gewenste effect bereiken als een der fusiepartners deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Naar mijn mening is dat een onwenselijke situatie.

De gedachte achter genoemde goedkeurende besluiten is dat – binnen randvoorwaarden – de fiscaliteit niet zou moeten belemmeren dat fusies of splitsingen economisch effect hebben voordat zij civielrechtelijk van kracht worden, indien de fusiepartners dit wensen. Het bovenstaande in aanmerking nemend, heb ik aanleiding gevonden een nieuw tweede lid aan artikel 13 van de wet toe te voegen, op basis waarvan, in afwijking van de hoofdregel in de wet, een ontvoeging met terugwerkende kracht per aanvang van het boekjaar mogelijk is in die gevallen waarin wordt voldaan aan de voorwaarden voor fusie respectievelijk splitsing per dat tijdstip. Anders dan het eerste lid van artikel 13, wordt in het tweede lid dus wel een separaat ontvoegingstijdstip gedefinieerd, los van de hoofdregels zoals neergelegd in artikel 15, zesde lid, van de wet.

Artikel 14

De Orde mist de «waardesprongregel» zoals opgenomen in de huidige standaardvoorwaarde 11, letter b, tweede, derde en vierde volzin, en heeft een vraag over de praktische toepassing daarvan.

In het kader van de liquidatieverliesregeling is in het voorgestelde 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. Dit voorschrift is ontleend aan de bestaande standaardvoorwaarde 11, letter b, eerste volzin. Er is echter van afgezien om rekening te houden met stille reserves en goodwill die op het voegingstijdstip zijn begrepen in het voor de dochtermaatschappij opgeofferde bedrag. Dit in afwijking van de genoemde standaardvoorwaarde, tweede, derde en vierde volzin. Een dergelijke verfijning heeft als praktisch bezwaar dat vaak moeilijk is vast te stellen welke stille reserves en goodwill op het voegingstijdstip in het opgeofferde bedrag waren begrepen en op het ontvoegingstijdstip nog bij de dochter aanwezig zijn. Ter voorkoming van geschillen daarover is volstaan met een eenvoudige regeling.

Artikel 29

De Orde heeft een verschrijving gesignaleerd in de tekst van de toelichting bij artikel 29 van het besluit. De toelichting op dit artikel meldt dat transacties tussen een hoofdhuis en een andere maatschappij, die samen met de vaste inrichting van het hoofdhuis deel uitmaken van een fiscale eenheid, buiten de fiscale eenheid plaatsvinden. Vervolgens stelt de toelichting dat «dergelijke transacties kwalificeren als transacties tussen verschillende lichamen en niet als transacties tussen twee maatschappijen, wat mede tot gevolg heeft dat in voorkomende gevallen artikel 15ai van de wet van toepassing zou kunnen worden». Bedoeld is dat in die gevallen artikel 15ai van die wet *niet* van toepassing kan worden. In de definitieve versie van de toelichting op het besluit zal dit worden hersteld.

Verder vraagt de Orde zich af of de regeling zoals neergelegd in artikel 29, derde lid, van het besluit de meest logische is gezien de ratio van artikel 20a van de wet. De Orde wijst erop dat een buitenlandse belastingplichtige die zijn buitenlandse hoofdhuis inkrimpt, bij aandelenoverdracht geconfronteerd kan worden met een beperking in de Nederlandse

verliesverrekeningsmogelijkheden, hoewel de Nederlandse activiteiten ongewijzigd zijn voortgezet.

Opgemerkt kan worden dat het door de Orde geschetste voorbeeld zich ook in spiegelbeeldsituaties kan voordoen, waarbij de werkzaamheden van de vaste inrichting met 80% zijn ingekrompen, maar er op het niveau van het lichaam als zodanig geen enkele inkrimping heeft voorgedaan. In de visie van de Orde zou in die situatie de verliesverrekening na aandelenoverdracht zijn uitgesloten. De vraag of toetsing ten aanzien van de activiteiten en beleggingen voor de toepassing van artikel 20a van de wet dient plaats te vinden op het niveau van het lichaam of op het niveau van de vaste inrichting, doet zich evenzeer buiten fiscale eenheid voor. Artikel 29, derde lid, van het besluit beoogt niet een aparte regeling te geven, maar slechts te voorkomen dat de beperkte definitie van het begrip maatschappij voor buitenlandse belastingplichtigen meebrengt, dat bij de toetsing van de in artikel 20a van de wet neergelegde vereisten voor de instandhouding van de verliescompensatie binnen fiscale eenheid mogelijk een andere maatstaf wordt aangelegd dan buiten fiscale eenheid. De toelichting zal op dit punt worden aangepast.

De Orde merkt op dat het haar niet duidelijk is hoe de bepaling dat een buitenlands belastingplichtige maatschappij met zijn gehele vermogen (en dus niet alleen met het vermogen van de vaste inrichting) aansprakelijk is voor de vennootschapsbelastingsschulden van de fiscale eenheid, zich verhoudt tot internationale regelingen met betrekking tot de invordering van belastingen.

De hoofdelijke aansprakelijkheid van maatschappijen die deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelastingsschuld van de fiscale eenheid vloeit voort uit artikel 39 van de Invorderingswet 1990. De aansprakelijkheid strekt zich ook uit tot buitenlandse belastingplichtigen die als dochtermaatschappij deel uitmaken van die fiscale eenheid. Artikel 39 van de Invorderingswet 1990 is in artikel 29, eerste lid, van het besluit slechts expliciet genoemd om iedere twijfel op dat punt weg te nemen. Bij nadere beschouwing ben ik echter van oordeel dat het expliciet noemen van artikel 39 van de Invorderingswet 1990 niet nodig is. Uit de tekst zelf volgt al dat de beperkte reikwijdte van het begrip maatschappij voor buitenlandse belastingplichtigen slechts geldt voor de reikwijdte van die bepaling. Ten aanzien van artikel 39 van de Invorderingswet 1990 kan worden volstaan met een opmerking in de toelichting. De invordering van de bedragen waarvoor een buitenlandse belastingplichtige op grond van de wettelijke regeling aansprakelijk is, vindt plaats binnen de mogelijkheden die daarvoor in internationaal verband zijn. In dat verband kan worden gewezen op de specifieke bepaling in bilaterale belastingverdragen waarin de wederzijdse bijstand bij invordering van belastingsschulden wordt geregeld, op specifieke invorderingsverdragen alsmede op de Richtlijn van 15 juni 2001 (2001/44/EG) (PbEG L 175) tot wijziging van de Richtlijn 76/308/EEG en het naar aanleiding daarvan ingediende wetsvoorstel Wijziging van de Wet wederzijdse bijstand bij de invordering van enkele EEG-heffingen, de omzetbelasting en de accijnzen (28 468). Op grond van deze richtlijn gaan de Europese regels voor wederzijdse bijstand bij invordering van de douanerechten, landbouwheffingen, omzetbelasting en accijnzen ook gelden voor de directe belastingen. Overigens zal in de toelichting bij het besluit worden aangegeven dat artikel 29, eerste lid, van het besluit evenmin geldt voor artikel 24 van de Invorderingswet 1990. Het laatstgenoemde artikel regelt in het tweede lid de interne verrekening van uit te betalen en te innen bedragen van verschillende maatschappijen. De beperkte inhoud van het begrip maatschappij voor buitenlandse belastingplichtigen geldt evenmin voor die bepaling.

Artikel 33

De Orde pleit voor een heroverweging ten aanzien van de verplichte afrekening van de artikel 13c-claim bij voeging van een buitenlandse deelneming. De Orde betoogt dat de claim is ontstaan door verliezen van een voormalige buitenlandse vaste inrichting, terwijl slechts de Nederlandse vaste inrichting deel gaat uitmaken van de fiscale eenheid. Daarnaast merkt de Orde op dat de claim door de gekozen systematiek volledig behouden blijft.

Het is juist dat de in aftrek gebrachte verliezen zijn veroorzaakt door buitenlandse activiteiten. Anders dan de Orde ben ik evenwel van mening dat ten aanzien van de claim een onderscheid tussen in het buitenland en in het binnenland gegenereerde opbrengsten irrelevant is. De claim rust op alle voordelen uit de buitenlandse deelneming, ongeacht de vraag of deze voordelen voortkomen uit buitenlandse of uit Nederlandse activiteiten. Afrekening van de 13c-claim bij voeging betekent dat de heffing in de tijd naar voren wordt gehaald. Zou de suggestie van de Orde worden overgenomen, dan zou de claim tot zeer ver in de toekomst kunnen worden uitgesteld, in gevallen waarin het vaste inrichtingsvermogen in Nederland een zeer groot deel uitmaakt van het totale vermogen van de buitenlandse dochter. Een zuivere toepassing van artikel 13c van de wet in die gevallen zou vergen dat alle transacties tussen de gevoegde vaste inrichting en andere gevoegde maatschappijen zorgvuldig worden getoetst op hun zakelijkheid. Een dergelijke toetsing heeft normaal gesproken geen materieel belang, omdat (verkapte) dividenduitdelingen in situaties waarbij een buitenlandse belastingplichtige als dochtermaatschappij is opgenomen in een fiscale eenheid zijn vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling. Een uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling door de werking van artikel 13c van de wet zou een toetsing op transactiebasis vereisen. Dit is in de praktijk onuitvoerbaar of slechts tegen zeer zware uitvoeringslasten of administratieverplichtingen. Gegeven het karakter van dit artikel als anti-misbruik bepaling acht ik dit niet opportuun.

De Orde bepleit ook om artikel 33, vierde lid, van het besluit aan te passen in die zin dat artikel 13ca van de wet slechts buiten toepassing wordt gelaten voor zover de waardedaling is toe te rekenen aan de gevoegde vaste inrichting. Terecht merkt de Orde op dat dubbele verliesneming immers slechts in zoverre aan de orde is. Gegeven het karakter van artikel 13ca als faciliteit, heb ik na heroverweging besloten aan de opmerkingen van de Orde tegemoet te komen. Het vierde lid zal worden aangepast waarbij een soortgelijke systematiek zal worden gehanteerd als ten aanzien van de beperking van de liquidatieverliesregeling in artikel 33, vijfde lid, van het besluit is voorgeschreven. De nieuwe bepaling houdt in dat slechts een afwaarderingsverlies zal kunnen worden genomen, voorzover de waardedaling zijn oorzaak vindt in werkzaamheden of vermogen van het hoofdhuis.

Artikel 37

De Orde doet de suggestie de sanctie van artikel 15ai van de wet buiten toepassing te laten indien een vermogensbestanddeel is overgedragen door maatschappij 1 aan maatschappij 2, waarna maatschappij 1 haar zetel verplaatst naar het buitenland. Erkend kan worden dat het in sommige situaties niet eenvoudig zal zijn om vast te stellen of het betreffende vermogensbestanddeel is overgedragen door het deel van de onderneming dat in Nederland is achter gebleven of door het deel dat is verplaatst naar het buitenland. Dat gegeven rechtvaardigt echter niet de anti-misbruik bepaling bij voorbaat achterwege te laten. Indien een vermogensbestanddeel met een stille reserve binnen een

fiscale eenheid wordt overgedragen, realiseert de overdragende maatschappij in zijn enkelvoudige verlies&winstrekening een boekwinst. Als gevolg van de toepassing van het fiscale eenheidsregime blijft deze boekwinst (voorlopig) buiten beschouwing. Er is niet langer reden voor het buiten beschouwing laten van de boekwinst indien op een niet al te lang daarna gelegen moment de maatschappij die het vermogensbestanddeel heeft overgedragen of de maatschappij die het vermogensbestanddeel heeft overgenomen de fiscale eenheid verlaat. Er is dan immers alsnog min of meer sprake geworden van een transactie tussen «derden». Dat het betreffende vermogensbestanddeel binnen de Nederlandse rechtssfeer blijft is daarbij niet van belang. Dat is immers ook het geval bij verbreking van de fiscale eenheid na een voorafgaande transactie tussen twee binnenlands belastingplichtige maatschappijen.

Artikel 39

De Orde geeft in haar commentaar aan niet te begrijpen waarom naast de in het besluit opgenomen regels over de voorkoming van dubbele belasting nog nadere regels in een uitvoeringsregeling gegeven moeten worden. Daarnaast oppert de Orde zulke regels in het besluit zelf op te nemen.

Naar aanleiding hiervan merk ik het volgende op. In de concept-nota van toelichting is bij artikel 39 aangegeven dat het in sommige gevallen noodzakelijk is te regelen van welke maatschappij de aanspraak op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting binnen de fiscale eenheid is geëffectueerd. Daarbij zijn 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. 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 het voorgestelde artikel 40 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. Uit het voorgestelde artikel 40 vloeit echter niet voort van welke maatschappij en voor welk bedrag de aanspraak wordt doorgeschoven. Dit is wel van belang met het oog op de winstsplitsing die wordt toegepast bij het in aanmerking nemen van verminderingaanspraken van vóór het voegingstijdstip, maar ook ingeval een maatschappij wordt ontvoegd en op de voet van artikel 43 verminderingaanspraken aan de ontvoegende maatschappij worden «meegegeven». De aangekondigde ministeriële regeling zal voor dergelijke gevallen bepalen in welke gevallen de verminderingaanspraken in aanmerking worden genomen.

In de tweede plaats wordt bedoeld op het in aanmerking nemen van tijdens de fiscale eenheidperiode opgekomen voorkomingsaanspraken over het ontvoegingstijdstip heen. In dit verband kan worden gewezen op het voorbeeld dat in de concept-nota van toelichting bij artikel 39 is opgenomen.

Gezien het technische en gedetailleerde karakter van de te treffen regels is een uitvoeringsregeling, die is gebaseerd op artikel 39 van het besluit, daarvoor het geschikte instrument. Bovendien wordt daarmee aangesloten bij de verdeling van soortgelijke regels over het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hoofdregele) en de op basis daarvan in een uitvoeringsregeling te stellen nadere regels.

Artikel 44

De Orde pleit ervoor de toezegging dat in afwijking van het voorgestelde artikel 44 van het besluit onverrekenende bronbelasting in bijzondere gevallen na een ontvoeging kan worden meegegeven aan de maatschappij tot wier vermogen de vermogensbestanddelen behoren waaraan de bronbelasting is te relateren, in het besluit op te nemen. In artikel 44 is de hoofdregel opgenomen dat tijdens de fiscale eenheidsperiode onverrekend gebleven bronbelasting bij ontvoeging meegaat met de maatschappij van wie de bronbelasting is geheven. Deze hoofdregel is in lijn met het uitgangspunt dat de fiscale eenheidsmaatschappijen afzonderlijk gerechtigd kunnen zijn tot de toepassing van belastingverdragen. Onderkend is echter wel dat deze hoofdregel in bijzondere omstandigheden ertoe zou kunnen leiden dat na een ontvoeging de kans dat een aanspraak op verrekening van bronbelasting daadwerkelijk geëffectueerd kan worden, zeer gering kan zijn. Dit zou het geval kunnen zijn indien de maatschappij van wie de bronbelasting is geheven geen vermogensbestanddelen meer bezit waaraan de bronbelasting is te relateren, bij voorbeeld omdat effecten ter zake waarvan bronbelasting is ingehouden binnen de fiscale eenheid aan een andere maatschappij zijn overgedragen. Gelet op de grote verscheidenheid van situaties die daarbij aan de orde kunnen zijn, gevoegd bij het uitgangspunt dat de beschreven uitzondering op de hoofdregel niet toepasbaar zou moeten zijn op louter fiscaal geënte overdrachten van vermogensbestanddelen, is ervoor gekozen eerst enige ervaring op te doen alvorens op dit punt een regeling te treffen.

Algemene opmerkingen terzake van het wetsvoorstel zelf

De Orde brengt ook nog enige punten ter sprake die het wetsontwerp betreffen. In dat verband mist zij een beschouwing over de noodzakelijke winstsplitsing ten aanzien van voorvoegingsverliezen die gedurende een periode van acht jaar nog niet zijn verrekend. Hierover is in de nota naar aanleiding van het verslag op pagina 25 opgemerkt dat winstsplitsing van voorvoegingsverliezen na acht jaar noodzakelijk blijft, om te voorkomen dat een belastingplichtige een fiscale eenheid aangaat met een maatschappij die zelf onvoldoende winstpotentie heeft om haar eigen verliezen te compenseren met als doel om na afloop van de termijn zelf die verliezen te kunnen benutten. Voorts is daar aangegeven dat in normale gevallen verliezen binnen acht jaar zijn verrekend waardoor het ontbreken van een termijn dus niet of nauwelijks tot extra administratieve lasten leiden.

Verwant hieraan is de opmerking die de Orde maakt over voorvoegingsverliezen die zijn aan te merken als aanloopverliezen. De Orde is van mening dat voor deze verliezen een regeling, analoog aan standaardvoorwaarde 3, onderdeel d, had moeten worden opgenomen. Het ontbreken van een dergelijke regeling wordt door de Orde gezien als een omissie.

Sinds de invoering van de wet van 23 december 1994 tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (onbepaalde voorwaartse verrekening van ondernemingsverliezen en vaststelling van verliezen bij beschikking) (Stb. 1994, 937) is

het onderscheid tussen gewone verliezen en aanloopverliezen vervallen. Vanaf die datum zijn beide soorten verliezen als ondernemingsverliezen onbeperkt voorwaarts verrekenbaar. In het kader van de fiscale eenheid is tot nu toe echter een verschil in behandeling tussen gewone verliezen en aanloopverliezen gehandhaafd. Ten aanzien van aanloopverliezen hoeft na 8 jaar geen winstsplitsing meer plaats te vinden, terwijl dit wel moet voor gewone verliezen. Hiervoor is door mijn toenmalige ambtsvoorganger het Besluit van 19 januari 1996, nr.DB95/2014M, genomen. Het belang van dit besluit is thans echter zodanig gering dat standaardvoorwaarde 3, onderdeel d, alsmede genoemd besluit kan komen te vervallen. Voor die gevallen waarin toch nog sprake is van aanloopverliezen als bedoeld in het besluit, zal in de goedkeurende sfeer een regeling worden getroffen.

De Orde vraagt wanneer de getemporeerde rente van artikel 15ad kan worden verrekend met de winsten van maatschappijen die na de verwerving van de «besmette» overgenomen maatschappij tot de fiscale eenheid gaan behoren. Zij geeft in overweging om daarbij onderscheid te maken al naar gelang de overnemende maatschappij die maatschappijen voor of na de verwerving van de «besmette» maatschappij heeft verkregen.

Indien maatschappijen tot de fiscale eenheid gaan behoren welke de overnemende maatschappij reeds vóór de verwerving van de besmette maatschappij heeft verkregen, kan de getemporeerde rente onder omstandigheden worden verrekend met winsten van die maatschappijen. Daarbij is onder meer van belang dat – zoals eerder aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag – de overname van de «besmette» maatschappij niet indirect wordt gefinancierd met van haar afkomstige middelen. Van belang is bijvoorbeeld ook het tijdsverloop tussen de verwerving van de later gevoegde deelneming, de verwerving van de «besmette» maatschappij en de tijdstippen van voeging, waaruit mogelijk kan worden afgeleid dat sprake is van met elkaar samenhangende transacties. Voorkomen moet immers worden dat de overname van de «besmette» maatschappij in combinatie met een eerdere of latere voeging van een deelneming leidt tot uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag.

De Orde vraagt hoe de verwijzing in het voorgestelde artikel 15ad, eerste lid, naar belangen als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, moet worden gelezen in samenhang met onderdeel d van laatstgenoemde bepaling, waarin gevoegde maatschappijen voor de toepassing van artikel 15ad niet worden aangemerkt als met elkaar verbonden lichamen.

In artikel 15ad, eerste lid, wordt niet verwezen naar verbonden lichamen als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, maar naar belangen als daar bedoeld. Daarmee wordt geduid op de belangen zoals omschreven in de onderdelen a, b en c, welke zich ook binnen een fiscale eenheid kunnen voordoen. Het is dus uitdrukkelijk de bedoeling dat de getemporeerde rente niet verrekend kan worden met de winsten van lichamen die met de «besmette» maatschappij gevoegd waren toen deze werd verworven.

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