

**26 854**

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

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 21 november 2002

De leden van de fractie van het CDA geven aan dat zij het op prijs stellen dat in de memorie van antwoord uitvoerig is ingegaan op een aantal naar voren gebrachte onderwerpen. Zij hebben niettemin de behoefte nader in te gaan op enkele specifieke aspecten van meer technische aard. De vragen welke door deze leden zijn gesteld, worden hierna beantwoord. Daarbij wordt de volgorde van het verslag aangehouden.

#### **1. Grondslageis**

De leden van de fractie van het CDA vragen of de «grondslageis» in de tegenbewijsregeling van artikel 15ad, derde lid, uitsluitend is gericht tegen BV1/BV2 structuren en derhalve niet van toepassing is op reguliere overnameholdings.

In de toelichting bij de nota van wijziging (Kamerstukken II 2000/01, 26 854, nr. 7, blz. 17) is aangegeven dat de grondslageis in de tegenbewijsregeling van artikel 15ad is opgenomen ter bestrijding van BV1/BV2 achtige structuren. Met een dergelijke structuur zou worden bereikt dat door de fiscale eenheid betaalde rente direct in aftrek kan komen, terwijl de belastingheffing over de ontvangen rente in het buitenland jarenlang kan worden uitgesteld. Omdat dit ongewenst wordt geacht, is voor het van toepassing zijn van de tegenbewijsregeling als extra voorwaarde opgenomen dat de rente bij de ontvanger in de grondslag wordt betrokken van een belasting naar de winst of het inkomen, uiterlijk in het jaar dat volgt op het jaar waarin deze bij de fiscale eenheid in aftrek komt. Het is uiteraard niet ondenkbaar dat zich in de praktijk ook andere constructies kunnen voordoen dan de bekende BV1/BV2 constructie, waarbij eveneens sprake is van jarenlang uitstel van belastingheffing over rente die binnen een fiscale eenheid in aftrek wordt gebracht. Die vallen dan ook onder het bereik van artikel 15ad. Wel voeg ik hier aan toe, dat in de memorie van antwoord (blz. 3) op een vraag van de leden van de fractie van het CDA is geantwoord dat de temporisering van artikel 15ad niet is bedoeld voor rente die is verschuldigd over een geldlening ter financiering van een kapitaalstorting waarmee een gevoegde dochter bedrijfsmiddelen aanschafft ten behoeve van haar onderneming. Dit heeft geleid tot een versoepeling van de

## 2. Codificatie van 16e standaardvoorwaarde/artikel 15ai

De leden van de fractie van het CDA vragen of de sanctiebepaling van artikel 15ai van toepassing is als een lineair opgebouwde pensioenverplichting in het kader van een bedrijfsopvolging wordt overgedragen tegen de waarde in het economische verkeer.

Het antwoord op deze vraag luidt bevestigend. De sanctie van artikel 15ai is van toepassing indien een fiscale eenheid wordt verbroken nadat binnen de fiscale eenheid een vermogensbestanddeel is overgedragen waarvan de waarde in het economische verkeer op het moment van overdracht hoger was dan de boekwaarde. Hiermee wordt bedoeld dat het moet gaan om een vermogensbestanddeel waarin op het moment van overdracht een positieve stille reserve was begrepen. Dit doet zich in de voorgelegde situatie voor. Een voorbeeld moge dit verduidelijken. Stel dat de pensioenverplichting op de passiefzijde van de balans staat voor € 600 000 terwijl de naar actuariële maatstaven berekende waarde, waartegen deze wordt overgedragen, slechts € 500 000 bedraagt. In dat geval is er sprake van een positieve stille reserve, de waarde van de onderneming is immers € 100 000 hoger dan de waarde volgens de balans, zodat de sanctie van artikel 15ai van toepassing is. Dat is niet alleen in overeenstemming met de bedoeling van die bepaling, maar ook met de tekst. De op de passiefzijde van de balans opgenomen verplichtingen hebben als onderdeel van het vermogen een negatieve waarde. Als daarmee rekening wordt gehouden, bedraagt de boekwaarde van de pensioenverplichting in het voorbeeld negatief € 600 000, terwijl de waarde in het economisch verkeer negatief € 500 000 bedraagt, zodat de laatstgenoemde waarde algebraïsch gezien hoger is dan de boekwaarde.

Voorts bestaat bij de leden van de fractie van het CDA onduidelijkheid over de duur van de twee referentieperiodes genoemd in artikel 15ai, lid 3, onderdelen b en c.

Het is de bedoeling dat de sanctie van artikel 15ai niet van toepassing is indien na de besmette overdracht een periode van drie respectievelijk zes maal 365 dagen is verstreken. Die bedoeling is niet ondubbelzinnig in de wettekst tot uitdrukking gebracht. Bij de eerstvolgende gelegenheid zal dit worden hersteld.

Met betrekking tot artikel 15ai zijn deze leden verder van mening dat in bepaalde opzichten nog steeds sprake is van overkill. Zij denken daarbij aan de situatie dat een vermogensbestanddeel waarin een stille reserve zit, door een gevoegde dochtermaatschappij wordt verkocht aan een kleindochter, waarna de (groot)moeder de aandelen in de dochter verkoopt. In hun ogen is het alleszins redelijk om in die situatie de claim door te schuiven naar de dochter, mits deze gevoegd blijft met de kleindochter.

Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag (blz. 28) is opgemerkt, is de ratio van artikel 15ai tweeledig. Ten eerste wordt beoogd te voorkomen dat de fiscale eenheid slechts voor een korte periode wordt aangegaan, met als enig doel een onbelaste vermogensoverdracht te doen plaatsvinden. Ten tweede wordt beoogd te voorkomen dat overdrachtswinst die binnen fiscale eenheid is behaald, omgevormd wordt tot een vrijgesteld deelnemingsvoordeel. In de door deze leden beschreven situatie is het tweede en mogelijk ook het eerstgenoemde aspect aan de orde. Daarom is naar mijn mening van overkill geen sprake. Overigens wordt ook onder het huidige regime in dergelijke gevallen de fiscale claim niet doorgeschoven naar de koper.

In kan mij echter voorstellen dat in bijzondere gevallen niet aan de ratio

van artikel 15ai wordt voldaan. Te denken valt aan een overdracht tussen moeder en dochter, die wordt gevolgd door uitbreiding van de fiscale eenheid met een nieuwe moedermaatschappij. Als daarna een verkoop plaatsvindt van de aandelen in de dochtermaatschappij en een nieuwe fiscale eenheid tussen dochter en kleindochter ontstaat, kan twijfel ontstaan of wordt voldaan aan de ratio van artikel 15ai. In dergelijke situaties zal een verzoek van belastingplichtige om toepassing van de hardheidsclausule met een welwillend oog worden gezien.

### **3. Samenloop met artikel 13c**

De leden van de fractie van het CDA verzoeken in te gaan op de samenloop van het herziene regime fiscale eenheid met artikel 13c van de wet. Deze samenloop wordt onder het bestaande regime bestreken door standaardvoorwaarde 15b en artikel 35 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Bij de ontvoeging van een dochtermaatschappij met een verlieslatende buitenlandse vaste inrichting, leidt deze regeling ertoe dat de inhaalclaim zowel op het niveau van de ontvoegde dochter als door toepassing van artikel 13c van de wet op het niveau van de fiscale eenheid behouden blijft. Een dubbele claim wordt voorkomen doordat artikel 35, tweede lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bepaalt dat de inhaalregeling achterwege blijft voor zover met de desbetreffende verliezen al rekening is gehouden bij de toepassing van artikel 13c van de wet.

De regeling van standaardvoorwaarde 15b wordt onder het herziene regime fiscale eenheid in grote lijnen gecontinueerd in artikel 44 van het ontwerp Besluit fiscale eenheid 2003. De samenloop met artikel 13c van de wet verloopt dan ook langs dezelfde lijnen. Een verschil zou kunnen ontstaan indien de ontvoeging van de dochtermaatschappij met een verlieslatende buitenlandse vaste inrichting het gevolg is van de vervreemding van die dochtermaatschappij. Zoals de leden van de CDA-fractie terecht stellen, verbreekt de fiscale eenheid onder het herziene regime niet meer met terugwerkende kracht tot het begin van het boekjaar. Omdat vervreemding en ontvoeging voortaan dus samenvallen, kan de vraag worden gesteld of er wel op enig moment voorafgaand aan de vervreemding sprake is van een deelneming in de dochtermaatschappij waarop artikel 13c van de wet van toepassing zou kunnen zijn. Overigens dient bedacht te worden dat een ontkennend antwoord op deze vraag meebrengt dat er bij de verkoop van de aandelen in een dochtermaatschappij überhaupt geen sprake is van de vervreemding van een deelneming zodat niet eens aan de toepassing van de deelnemingsvrijstelling kan worden toegekomen. Het is duidelijk dat dit een ongewenst effect zou zijn.

Om iedere twijfel op dit punt uit te sluiten, ben ik voornemens in het Besluit fiscale eenheid 2003 een bepaling op te nemen die regelt dat bij de vervreemding van aandelen in een dochtermaatschappij het ontvoegings-tijdstip ten aanzien van die dochtermaatschappij ligt op het onmiddellijk aan de vervreemding voorafgaande tijdstip. Dat brengt met zich mee dat de aandelen in de dochtermaatschappij op dat ontvoegingstijdstip te boek worden gesteld conform de regeling van het voorgestelde artikel 15aj, zesde lid, van de wet. Hiermee wordt zeker gesteld dat een eventuele boekwinst zal zijn vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling, tenzij de deelnemingsvrijstelling door een afzonderlijke bepaling als artikel 13c (gedeeltelijk) is uitgesloten. Deze systematiek betekent dat ook onder het nieuwe regime de vervreemding kan leiden tot een afrekening op basis van artikel 13c van de wet. Voor zover de inhaalclaim aldus niet wordt gerealiseerd, gaat zij op grond van artikel 44 van het Besluit fiscale eenheid 2003 (mogelijk deels) over naar de dochtermaatschappij.

#### **4. Bezitsvereiste**

Gevraagd wordt uiteen te zetten hoe de bezitsei van artikel 15, eerste lid, zal worden toegepast bij in de praktijk regelmatig voorkomende joint-venturecontracten, waarbij fiscaal transparante vennootschappen (vof's of cv's) zijn betrokken.

In het voorgestelde artikel 15 is bepaald dat de moedermaatschappij de juridische en economische eigendom van ten minste 95% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van de dochtermaatschappij dient te bezitten. Als de aandelen in een dochtermaatschappij worden gehouden via een vof/cv, berust de juridische eigendom daarvan bij een of meer van de vennoten en niet bij de vof/cv. Dit betekent dat in deze situatie alleen de vennoot die de juridische eigendom van ten minste 95% van de aandelen bezit en bovendien op grond van het vof/cv-contract gerechtigd is tot ten minste 95% van de opbrengst/winst van de aandelen in de dochtermaatschappij, in aanmerking kan komen voor het vormen van een fiscale eenheid met die dochtermaatschappij.

#### **5. Verzoek als bedoeld in artikel IV, lid 4**

Artikel IV, vierde lid, biedt de belastingplichtige de mogelijkheid een verzoek in te dienen om zekerheid te verkrijgen over de vraag of hij op het moment waarop het wetsvoorstel op hem van toepassing wordt, voldoet aan de in artikel 15, derde lid, onderdelen c en d, opgenomen vereisten met betrekking tot de vestigingsplaats, respectievelijk met betrekking tot naar buitenlands recht opgerichte lichamen. De leden van de fractie van het CDA vragen wanneer dit verzoek op zijn vroegst en op zijn laatst kan worden ingediend. Voorts vragen zij te bevestigen dat ingeval de inspecteur beslist dat niet wordt voldaan aan het in artikel 15, derde lid, onderdeel c, van de wet vereiste met betrekking tot de vestigingsplaats, de belastingplichtige de mogelijkheid heeft binnen een jaar na de dagtekening van de beschikking van de inspecteur alsnog te voldoen aan dit vereiste, zodat de fiscale eenheid geacht wordt niet te zijn verbroken. Het verzoek, bedoeld in artikel IV, vierde lid, kan worden ingediend vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van deze bepaling. De mogelijkheid tot het indienen van een dergelijk verzoek zal in de praktijk met name van belang zijn voor lichamen die naar Nederlands recht zijn opgericht maar feitelijk in het buitenland zijn gevestigd. In artikel VI, derde lid, wordt dergelijke lichamen, die op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 2, vierde lid, van de wet niet langer geacht worden in Nederland te zijn gevestigd, de mogelijkheid geboden om binnen een jaar na het tijdstip van inwerkingtreding van het wetsvoorstel de werkelijke leiding naar Nederland te verplaatsen, om op deze wijze verbreking van de fiscale eenheid te voorkomen. Die termijn is op zich lang genoeg om de benodigde aanpassingen te effectueren. Het verdient echter aanbeveling het verzoek, bedoeld in artikel IV, vierde lid, zo snel mogelijk na het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel in te dienen, zodat de inspecteur de relevante feitelijke omstandigheden kan beoordelen en belanghebbende na een eventuele afwijzende beslissing tijd heeft om alsnog aan de eisen te voldoen.

#### **6. Concept AMvB – Plafond rechten ontbrekende aandelen**

De leden van de fractie van het CDA vinden het erg ver gaan dat de moedermaatschappij de juridische en economische eigendom moet bezitten van ten minste 95% van elke soort aandelen. Zij vragen of een dergelijke aanscherping wel bij AMvB kan worden toegevoegd en of dit niet in de wet had moeten staan.

Met de aanscherping van de bezitsei in die zin dat de moedermaatschappij ten minste 95% van elke soort aandelen moet bezitten, wordt

voorkomen dat in de praktijk geschil ontstaat omtrent de gerechtigdheid tot winst en vermogen verbonden aan verschillende soorten aandelen. In dat licht gezien is er geen bezwaar tegen dat aandelen waaraan dezelfde rechten op winst en vermogen zijn verbonden als een zelfde soort worden beschouwd.

Op de vraag of deze aanpassing niet in de wet had moeten worden opgenomen, kan ik antwoorden dat artikel 2 van het Besluit fiscale eenheid 2003 uitvoering geeft aan de delegatiebepaling die is opgenomen in het voorgestelde artikel 15, tiende lid, onderdeel b, van de wet. Daar is bepaald dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels kunnen worden gegeven voor de omstandigheid dat de moedermaatschappij niet alle aandelen in de dochtermaatschappij bezit.

## **7. Concept AMvB – economische en juridische eigendom. Vijfdagen termijn**

Een fiscale eenheid kan worden aangegaan als de moedermaatschappij op het voegingstijdstip beschikt over de economische en juridische eigendom van 95% van de aandelen van de dochtermaatschappij. Om praktische problemen te voorkomen is in aanvulling daarop in artikel 4 van het Besluit fiscale eenheid 2003 onder andere geregeld dat voor gevallen waarbij niet meer dan vijf werkdagen zijn gelegen tussen het tijdstip van de verkrijging van de economische eigendom en de verkrijging van de juridische eigendom van de aandelen in een dochtermaatschappij, de juridische eigendom geacht wordt gelijktijdig te zijn verkregen met de economische eigendom, mits 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 het CDA menen dat met deze vijfdagentermijn wordt miskend dat vaak wordt onderhandeld op basis van een interim-balans, die door het uitlopen van de onderhandelingen zeer wel in het verleden kan liggen. Bij het alsnog sluiten van de koop wordt – aldus deze leden – de economische eigendom met terugwerkende kracht overgedragen. Ook bij snelle levering van de juridische eigendom kan volgens hen dan niet worden voldaan aan de vijfdagentermijn. Deze leden menen daarom dat de praktijk behoefte heeft aan een ruimere termijn en vragen of in bonafide gevallen niet kan worden uitgegaan van een termijn van maximaal drie maanden. Deze leden gaan er kennelijk van uit dat ingeval bij het sluiten van de koop de economische eigendom met terugwerkende kracht zou worden overgedragen, die terugwerkende kracht ook fiscaal gevolgd wordt. De verkoper behoudt echter fiscaal gezien in de periode tussen datum van interim-balans en datum van sluiten van de overeenkomst de economische eigendom. Dat de prijsbepaling van de aandelen plaatsvindt aan de hand van de interim-balans doet hier niet aan af.

Gevolg is dat de economische eigendom in de voorgelegde situatie niet eerder wordt verkregen dan bij het sluiten van de koop-/verkoopovereenkomst, zodat voeging op een eerder tijdstip niet mogelijk is.

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