

Vergaderjaar 2000–2001

26 854

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

Nr. 7

NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 19 juni 2001

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd.

I

Artikel I wordt als volgt gewijzigd:

A. Onderdeel A, eerste volzin, komt te luiden: In **artikel 2**, vierde lid, wordt « 14b en 28b» vervangen door: 14b, 15, 15a en 28b.

B. De onderdelen B.2 en B.3 vervallen, onder aanduiding van onderdeel B.1 als onderdeel B.

C. Onderdeel C.1 wordt als volgt gewijzigd:

1. «15ae» wordt vervangen door: 15ad.

2. Aan het slot wordt toegevoegd: Voorts wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel c door een puntkomma, een onderdeel ingevoegd, luidende:

d. een lichaam dat met de belastingplichtige deel uitmaakt van een fiscale eenheid als bedoeld in de artikelen 15 en 15a, tenzij het de toepassing betreft van de artikelen 15ad en 15b.

D. In onderdeel C.2 wordt «artikel 15ae» vervangen door: 15ad.

E. In het in onderdeel C.3 opgenomen artikel 10a, zesde lid, wordt «Een met de belastingplichtige verbonden lichaam» vervangen door: Een met de belastingplichtige verbonden lichaam als bedoeld in het vierde lid.

F. Onderdeel D.2 vervalt, onder aanduiding van onderdeel D.1 als D.

G. In het in onderdeel E opgenomen **artikel 13c**, derde lid, wordt «in aanmerking zijn genomen» vervangen door: in aanmerking zijn genomen, waarop de deelnemingsvrijstelling geen toepassing heeft gevonden.

H. Onderdeel F.2 vervalt, onder aanduiding van onderdeel F.1 als F.

I. Onderdeel G wordt als volgt gewijzigd:

1. De aanhef wordt vervangen door: In **artikel 13d** wordt na het zevende lid, onder vernummering van het achtste tot en met tiende lid in negende tot en met elfde lid, een lid ingevoegd, luidende:

2. Het in onderdeel G opgenomen elfde lid van artikel 13d vervalt.

3. De aanduiding «12.» wordt gewijzigd in «8.».

J. De onderdelen H en I vervallen.

K. In onderdeel J wordt «achtste lid» vervangen door: negende lid. Voorts wordt «artikel 15ae» vervangen door: artikel 15ad.

L. In onderdeel K wordt «artikel 15ae» vervangen door: artikel 15ad.

M. In het in onderdeel L opgenomen **artikel 15** worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1. Het eerste lid komt te luiden:

1. Ingeval een belastingplichtige (moedermaatschappij) de juridische en economische eigendom bezit van ten minste 95 percent van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een andere belastingplichtige (dochtermaatschappij) wordt op verzoek van beide belastingplichtigen de belasting van hen geheven alsof er één belastingplichtige is, in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. De belasting wordt geheven bij de moedermaatschappij. De belastingplichtigen tezamen worden in dat geval aangemerkt als fiscale eenheid. Van een fiscale eenheid kan meer dan één dochtermaatschappij deel uitmaken.

2. Het tweede lid komt te luiden:

2. Onder een bezit als bedoeld in het eerste lid wordt mede verstaan een middellijk bezit van aandelen, mits deze worden gehouden door één of meer belastingplichtigen die van de fiscale eenheid deel uitmaken.

3. In het derde lid, onderdeel e, wordt «een onderdeel d bedoeld land» vervangen door: een in onderdeel d bedoeld land.

4. Het vierde lid komt te luiden:

4. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gegeven volgens welke belastingplichtigen bij wie voor het bepalen van de winst niet dezelfde bepalingen van toepassing zijn, in afwijking van het derde lid, onderdeel b, tezamen toch een fiscale eenheid kunnen vormen. Voorts kan, in afwijking van het derde lid, onderdeel c, een belastingplichtige die op grond van de nationale wet of op grond van de Belastingregeling voor het Koninkrijk dan wel een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting niet in Nederland is gevestigd maar wel een onderneming drijft met behulp van een in Nederland aanwezige vaste inrichting, onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden, deel uitmaken van een fiscale eenheid voorzover het heffingsrecht over de uit die onderneming genoten winst ingevolge de Belastingregeling voor het Koninkrijk dan wel een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting aan Nederland is toegewezen indien:

a. de plaats van de werkelijke leiding van deze belastingplichtige is gelegen in de Nederlandse Antillen, Aruba, een lidstaat van de Europese Unie of een staat in de relatie waarmee een met Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is waarin

een bepaling is opgenomen die discriminatie van vaste inrichtingen verbiedt;

b. de belastingplichtige, bedoeld in onderdeel a, een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, dan wel een daarmee naar aard en inrichting vergelijkbaar lichaam is; en

c. in het geval de belastingplichtige, bedoeld in onderdeel a, als moedermaatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid- het aandelenbezit, bedoeld in het eerste lid, in de dochtermaatschappij behoort tot het vermogen van de in Nederland aanwezige vaste inrichting van deze moedermaatschappij.

In afwijking van het eerste lid kunnen de in de vorige volzin bedoelde voorwaarden mede betrekking hebben op de vraag voor welk deel de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij.

5. Het zesde lid, onderdeel d, komt te luiden:

d. op gezamenlijk verzoek van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij met ingang van het in het verzoek genoemde tijdstip doch niet eerder dan met ingang van de datum van indiening van het verzoek; met dien verstande dat indien de fiscale eenheid ten aanzien van één of meer dochtermaatschappijen wordt beëindigd, de fiscale eenheid daardoor niet eveneens ten aanzien van de andere belastingplichtigen wordt beëindigd.

6. In het negende lid wordt «het verzoek daarvan» vervangen door: dit verzoek.

7. Het tiende lid vervalt, onder vernummering van het elfde en twaalfde lid tot tiende en elfde lid.

8. Het tot tiende lid vernummerde elfde lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In onderdeel d wordt «de artikelen 13d, elfde en twaalfde lid, 15ab, 15ac en 15ae tot en met 15ag» vervangen door: de artikelen 13d, achtste lid, en 15ab tot en met 15af.

b. In onderdeel e wordt «ter zake van in het geconsolideerde belastbare bedrag begrepen buitenlandse resultaten, waarbij de buitenlandse resultaten per belastingplichtige afzonderlijk in aanmerking worden genomen» vervangen door: ter zake van buitenlandse resultaten.

9. In het tot elfde lid vernummerde twaalfde lid wordt «elfde lid» vervangen door: tiende lid.

N. Het in onderdeel M opgenomen **artikel 15aa** wordt als volgt gewijzigd:

1. In de aanhef wordt «15ai» vervangen door: 15aj.

2. In onderdeel c wordt «en vereffening» vervangen door: en vereffening van een dochtermaatschappij.

3. De onderdelen d en e vervallen onder vervanging van de puntkomma aan het slot van onderdeel c door een punt.

O. Het in onderdeel M opgenomen **artikel 15ab** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het derde lid vervalt «onderscheidenlijk de geconsolideerde belastbare bedragen».

2. In het vierde lid vervalt «onderscheidenlijk het geconsolideerde belastbare bedrag».

P. Het in onderdeel M opgenomen **artikel 15ac** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid vervalt onder vernummering van het tweede tot en met vierde lid in eerste tot en met derde lid.

2. In het tot eerste lid vernummerde tweede lid vervallen onderdeel b en de aanduiding «a.» voor onderdeel a en wordt de puntkomma vervangen door een punt. Voorts wordt «Voorts worden:» vervangen door: Bij het bepalen van de winst van een fiscale eenheid worden.

3. In het tot tweede lid vernummerde derde lid wordt «Artikel 8, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964» vervangen door: Artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voorts wordt «een maatschappij die deel uitmaakt van een fiscale eenheid» vervangen door: een maatschappij.

4. Na het tot derde lid vernummerde vierde lid wordt een lid toegevoegd, luidende:

4. Indien tot de winst van een fiscale eenheid winst uit een buitenlandse onderneming behoort en voor de vermindering van belasting ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting deze winst tot een hoger bedrag in aanmerking wordt genomen dan het bedrag dat in aanmerking zou zijn genomen indien de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij geen deel zouden uitmaken van de fiscale eenheid, wordt de winst van de fiscale eenheid verhoogd met het verschil tussen deze bedragen.

Q. Het in onderdeel M opgenomen artikel 15ad vervalt, onder vernummering van de artikelen 15ae tot en met 15ag tot 15ad tot en met 15af.

R. Het in onderdeel M opgenomen tot **artikel 15ad** vernummerde artikel 15ae wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na «met de verwerving door een maatschappij van aandelen» ingevoegd: – daaronder begrepen een kapitaalstorting –.

2. In het tweede lid wordt «als bedoeld in het eerste lid in een jaar ingevolge dat lid» vervangen door: in een jaar ingevolge het eerste lid.

3. Het derde lid wordt als volgt gewijzigd:

a. in onderdeel a wordt «heeft aangetrokken van een niet-verbonden lichamen» vervangen door: heeft aangetrokken van een niet-verbonden lichaam en de rente, bedoeld in het eerste lid, vanwege de Nederlandse Antillen, Aruba, of een andere Mogendheid 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 rente bij de fiscale eenheid in aftrek komt indien het eerste lid geen toepassing zou vinden.

b. in onderdeel b, onder 3°, wordt «inkomsten uit arbeid als bedoeld in artikel 22, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting

1964» vervangen door: loon als bedoeld in artikel 3.80 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

4. In het vierde lid, onderdeel a, wordt «vijftien miljoen gulden» vervangen door: € 6 500 000. Voorts wordt «vijftig miljoen gulden» vervangen door: € 23 000 000.

5. In het vierde lid, onderdeel b, wordt «vijftien miljoen gulden» vervangen door: € 6 500 000.

6. Het vijfde lid vervalt onder vernummering van het zesde tot vijfde lid.

S. In het in onderdeel M opgenomen tot **artikel 15ae** vernummerde artikel 15af worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1. Het eerste lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In het eerste lid, onderdeel a, wordt «voor het voegingstijdstip» vervangen door: voor haar voegingstijdstip. Voorts wordt «winst van de fiscale eenheid» vervangen door: belastbare winst van de fiscale eenheid.

b. In het eerste lid, onderdeel b, wordt «voor het voegingstijdstip genoten belastbare winst van een maatschappij» vervangen door: voor het voegingstijdstip van een maatschappij genoten belastbare winst van die maatschappij.

c. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel b door een puntkomma worden twee onderdelen toegevoegd, luidende:

c. indien een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid of indien een bestaande fiscale eenheid wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid – de verrekening van een voor dat voegingstijdstip geleden verlies van die bestaande fiscale eenheid met de belastbare winst van de fiscale eenheid plaats voorzover deze winst is toe te rekenen aan de maatschappijen die direct voorafgaande aan dat voegingstijdstip tot de bestaande fiscale eenheid behoorden;

d. indien een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid of indien een bestaande fiscale eenheid wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid – de verrekening van een na dat voegingstijdstip geleden verlies van de fiscale eenheid met de belastbare winst van de bestaande fiscale eenheid plaats voorzover dit verlies is toe te rekenen aan de maatschappijen die direct voorafgaande aan dat voegingstijdstip tot de bestaande fiscale eenheid behoorden.

2. In het tweede lid wordt «artikel 15ah, eerste lid, onderdeel b» vervangen door: artikel 15ah, tweede en derde lid.

3. Er worden twee leden toegevoegd, luidende:

3. Met betrekking tot de in het eerste lid, onderdelen a en b, bedoelde verrekening wordt in artikel 20a voor «de belastingplichtige» gelezen: de maatschappij.

4. Bij de voorwaartse verrekening van verliezen van een fiscale eenheid of voorvoegingsverliezen van de moedermaatschappij worden voorvoegingsverliezen van dochtermaatschappijen buiten beschouwing gelaten bij de vraag welk jaar voor de toepassing van artikel 20a, eerste lid, als oudste jaar kwalificeert.

T. In het in onderdeel M opgenomen tot **artikel 15af** vernummerde artikel 15ag worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1. Het tweede lid wordt vervangen door:

2. Het eerste lid, onderdeel b, vindt slechts toepassing indien die maatschappij en de moedermaatschappij daarom verzoeken en voorzover aannemelijk wordt gemaakt dat deze verliezen aan die dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

2. In het derde lid, eerste volzin, wordt «Het in het tweede lid, onderdeel a, bedoelde verzoek» vervangen door: Het in het tweede lid bedoelde verzoek. Voorts wordt in de derde volzin «Artikel 20a» vervangen door: Artikel 20b.

3. In het vierde lid wordt «de in dat lid bedoelde dochtermaatschappij» en «die dochtermaatschappij» vervangen door: de ontvoegde dochtermaatschappij. Voorts wordt «artikel 15ah, eerste lid, onderdeel b» vervangen door: artikel 15ah, tweede lid.

4. In het vijfde lid wordt «de vermogensbestanddelen» vervangen door: de daar bedoelde vermogensbestanddelen. Voorts wordt «artikel 15ai, eerste of tweede lid» vervangen door: artikel 15ai, eerste lid.

5. Het zesde lid vervalt, onder vernummering van het zevende in zesde lid.

6. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

7. Ten aanzien van een ontvoegde dochtermaatschappij die op de voet van het eerste lid, onderdeel b, verliezen van de fiscale eenheid mag verrekenen, wordt in artikel 20a voor «de belastingplichtige» gelezen: de maatschappij.

U. In onderdeel M wordt na het tot artikel 15af vernummerde artikel 15ag een nieuw artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 15ag

1. Vanaf het ontvoegingstijdstip van een moedermaatschappij worden voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, voorvoegingsverliezen van die moedermaatschappij niet verrekend met de door haar na dat tijdstip genoten belastbare winst voorzover die winst betrekking heeft op vermogensbestanddelen die door haar tijdens het bestaan van de fiscale eenheid zijn verkregen van een dochtermaatschappij en die winst op de voet van artikel 15ah, tweede lid, niet aan de moedermaatschappij zou zijn toegerekend indien de fiscale eenheid met die dochtermaatschappij niet zou zijn beëindigd.

2. Het eerste lid vindt geen toepassing indien met betrekking tot de vermogensbestanddelen artikel 15ai, eerste of tweede lid, toepassing heeft gevonden.

V. Het in onderdeel M opgenomen **artikel 15ah** komt te luiden:

Artikel 15ah

1. Voor de toepassing van de artikelen 15ab, tweede lid, 15ad en 15ae wordt onder de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid verstaan de winst van die maatschappij berekend alsof zij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, voorzover deze winst bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt en met inachtneming van het tweede en derde lid.

2. Ingeval in enig jaar door een maatschappij (overnemer) een vermogensbestanddeel is verkregen van een andere maatschappij (overdrager) die tot de fiscale eenheid behoort:

a. wordt bij het bepalen van de aan de overnemer toe te rekenen winst,

de afschrijving op het overgedragen vermogensbestanddeel berekend op basis van de waarde in het economische verkeer ten tijde van de overdracht;

b. wordt bij het bepalen van de aan de overdrager toe te rekenen winst, het verschil tussen het bedrag van de afschrijving dat met betrekking tot het overgedragen vermogensbestanddeel ingevolge onderdeel a bij de overnemer in aanmerking wordt genomen en het bedrag van de afschrijving dat met betrekking tot dat overgedragen vermogensbestanddeel bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt, gerekend tot de winst van de overdrager;

c. blijven bij het bepalen van de aan de overnemer toe te rekenen winst, buiten aanmerking de met betrekking tot het overgedragen vermogensbestanddeel gerealiseerde stille reserves voor zover deze ten tijde van de verkrijging reeds aanwezig waren, en niet reeds op grond van onderdeel b aan de overdrager zijn toegerekend;

d. wordt het bedrag dat ingevolge onderdeel c buiten aanmerking blijft bij de bepaling van de aan de overnemer toe te rekenen winst, toegerekend aan de overdrager.

3. Voorts worden bij het bepalen van de aan een maatschappij toe te rekenen winst, positieve onderscheidenlijk negatieve voordelen ter zake van rechtsverhoudingen tussen maatschappijen die van de fiscale eenheid deel uitmaken en die niet in de winst van de fiscale eenheid tot uitdrukking komen, in aanmerking genomen voorzover bij de berekening van de aan de ene maatschappij toe te rekenen winst positieve voordelen tot uitdrukking komen en ten belope van hetzelfde bedrag bij de berekening van de aan de andere maatschappij toe te rekenen winst negatieve voordelen staan.

W. Het in onderdeel M opgenomen **artikel 15ai** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In de eerste volzin vervalt: «zowel ten behoeve van de berekening van de winst van de fiscale eenheid als van de enkelvoudige winst van de overnemer»; Voorts wordt «gesteld» vervangen door: te boek gesteld.

b. In de tweede volzin wordt «artikel 14 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964» vervangen door: artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

2. Na het eerste lid wordt, onder vernummering van het tweede en derde tot derde en vierde lid, een nieuw lid ingevoegd, luidende:

2. In afwijking van het eerste lid wordt het overgedragen vermogensbestanddeel op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de ontvoeging te boek gesteld op een bedrag gelijk aan de waarde in het economische verkeer van het vermogensbestanddeel ten tijde van de overdracht, verminderd met de afschrijving tussen het tijdstip van de overdracht en het ontvoegingstijdstip berekend overeenkomstig artikel 15ah, tweede lid, onderdeel a, mits de belastingplichtige de hoogte van dit bedrag aannemelijk maakt.

3. In het tot derde lid vernummerde tweede lid worden de volgende wijzigingen aangebracht:

a. In onderdeel a wordt «plaatsvindt» vervangen door: heeft plaatsgevonden.

b. In onderdeel b wordt «sprake is» vervangen door: sprake was.

c. In onderdeel c wordt «, dan wel ten minste tien kalenderjaren zijn verstreken ingeval de overdracht een bedrijfsmiddel betreft waarvan de afschrijvingsduur meer dan tien kalenderjaren belooft» vervangen door: zijn verstreken.

4. Het tot vierde lid vernummerde derde lid komt te luiden:

4. Indien aan het voornemen tot herinvestering als bedoeld in artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001 gevolg is gegeven door een andere maatschappij van de fiscale eenheid dan de maatschappij die het bedrijfsmiddel heeft vervreemd ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd, wordt het bedrijfsmiddel waarin is geherinvesteerd voor de toepassing van het eerste lid geacht te zijn verworven door de maatschappij die het bedrijfsmiddel heeft vervreemd en onmiddellijk daarna te zijn overgedragen aan de andere maatschappij.

5. Na het tot vierde lid vernummerde derde lid wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. Voor de toepassing van artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001 mag de bij de fiscale eenheid aanwezige herinvesteringsreserve worden afgeboekt op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de eerstvolgende herinvestering door de maatschappij die het bedrijfsmiddel heeft vervreemd terzake waarvan de reserve is gevormd, in plaats van op die kosten van de eerstvolgende herinvestering door een maatschappij van de fiscale eenheid.

X. Het in onderdeel M opgenomen **artikel 15aj** wordt vervangen door:

Artikel 15aj

1. Herinvesteringsreserves als bedoeld in artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedragen op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegingstijdstip van een dochtermaatschappij niet meer dan hetgeen deze volgens het genoemde artikel 3.54 bij de moedermaatschappij en de ontvoegde dochtermaatschappij gezamenlijk zouden hebben belopen als de dochtermaatschappij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid.

2. De tot het vermogen van een maatschappij behorende schuldvorderingen op een andere maatschappij worden op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegingstijdstip gesteld op de nominale waarde of, indien dat lager is, de bedrijfswaarde. Tevens worden op het eerstgenoemde tijdstip de schulden van de andere maatschappij waarop de schuldvorderingen betrekking hebben, gesteld op de nominale waarde. Indien de schuldvordering op een lagere waarde dan de nominale waarde is gesteld, blijft de toekomstige waarde-aangroei van deze vordering bij de bepaling van de winst van de schuldeiser buiten aanmerking, voorzover deze aantoont dat de waardedaling van de vordering beneden de nominale waarde heeft plaatsgevonden tijdens de periode dat beide maatschappijen deel uitmaakten van dezelfde fiscale eenheid.

3. Indien een dochtermaatschappij in het zicht van haar liquidatie wordt ontvoegd, worden op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegingstijdstip achtereenvolgens:

a. de schulden van die dochtermaatschappij gesteld op de bedrijfswaarde als deze waarde lager is dan de nominale waarde van de schuld, en

b. de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen egalisatiereserves als bedoeld in artikel 3.53, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en herinvesteringsreserves als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, van dat artikel aan de winst toegevoegd.

De eerste volzin is slechts van toepassing indien er op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan de ontvoeging een verrekenbaar verlies

van de fiscale eenheid is, doch blijft op verzoek beperkt tot een zodanige afboeking of toevoeging dat het daarmee overeenkomende bedrag aan winst niet meer bedraagt dan het gedeelte van het verrekenbare verlies dat is toe te rekenen aan de dochtermaatschappij en bij de ontvoeging achterblijft bij de moedermaatschappij.

4. De op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegings-tijdstip bij de fiscale eenheid aanwezige reserves als bedoeld in artikel 3.53, eerste lid, onderdelen a en b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden op het ontvoegingstijdstip als volgt over de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij verdeeld:

a. een egaliseringsreserve wordt toegedeeld aan de verschillende maatschappijen naar de mate waarin de kosten waarop de reserve betrekking heeft, ten laste van die maatschappijen zullen komen;

b. een herinvesteringsreserve wordt toegedeeld aan de maatschappij die het vermogensbestanddeel heeft vervreemd ter zake waarvan de reserve is gevormd.

5. Vanaf het ontvoegingstijdstip volgt de dochtermaatschappij met betrekking tot de waardering van de activa en passiva dezelfde gedragslijn die de fiscale eenheid tot dat tijdstip volgde.

6. De aandelen in een dochtermaatschappij worden op het ontvoegingstijdstip teboekgesteld op het in artikel 13d, achtste lid, vastgestelde opgeofferde bedrag.

Y. Onderdeel N wordt als volgt gewijzigd:

1. In de aanhef wordt «achtste onderscheidenlijk negende lid» vervangen door: zevende onderscheidenlijk achtste lid.

2. In het in onderdeel N opgenomen eerste lid van **artikel 15a** wordt de eerste volzin vervangen door: Van een centrale maatschappij en haar ledenmaatschappijen wordt, op verzoek van al deze belastingplichtigen en ten vroegste met ingang van het jaar waarin het verzoek is ingediend, de belasting van hen geheven alsof er één belastingplichtige is, in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de ledenmaatschappijen deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de centrale maatschappij. De belasting wordt geheven bij de centrale maatschappij.

3. In het in onderdeel N opgenomen vijfde lid van **artikel 15a** vervalt de laatste volzin.

Z. Na onderdeel N wordt ingevoegd:

Na. **Artikel 15c** wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de tekst wordt de aanduiding «1.» geplaatst.

2. In de als eerste lid aangeduide tekst wordt «de hiervoor bedoelde inwonerschap» vervangen door: het hiervoor bedoelde inwonerschap.

3. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de vermogensbestanddelen die bij een fiscale eenheid afkomstig zijn van een dochtermaatschappij indien zich ten aanzien van die dochtermaatschappij een omstandigheid voordoet als bedoeld in het eerste lid.

Aa. In onderdeel P wordt «Aan artikel 20a wordt toegevoegd» vervangen door: Aan artikel 20b wordt toegevoegd. Voorts wordt «ingevolge artikel 15ag» vervangen door: ingevolge artikel 15af.

Ab. De onderdelen Q en R vervallen.

Ac. In onderdeel S vervalt «met betrekking tot het geconsolideerde belastbare bedrag».

Ad. In het in onderdeel T opgenomen artikel 26 wordt «met betrekking tot het in die artikelen bedoelde geconsolideerde belastbare bedrag» vervangen door: voor de vennootschapsbelasting.

II.

Artikel IV wordt als volgt gewijzigd.

A. In het zesde lid, vervalt «, gelijktijdig met de aangifte over het in het vierde lid bedoelde eerste boekjaar».

B. Onder vernummering van het zevende lid in achtste lid, wordt een lid ingevoegd, luidende:

7. In afwijking van het vierde lid zijn voor boekjaren waarin dat lid ten aanzien van een belastingplichtige toepassing vindt ook de volgende artikelen van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing:

a. artikel 15ac, vierde lid; en

b. indien de in het eerste lid bedoelde beschikking is genomen op een na 20 november 2000 gedaan verzoek: artikel 15ad, dat in de plaats treedt van artikel 15, vierde en vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zoals dat luidde tot het tijdstip van de inwerkingtreding van deze wet.

III.

Artikel V, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

A. In de eerste volzin, wordt «belastingplichtigen voor vennootschapsbelasting» vervangen door: belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting. Voorts wordt «met ingang van dat tijdstip» vervangen door: met ingang van het eerste boekjaar dat aanvangt op of na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet.

B. In de tweede volzin wordt «krachtens artikel 15» vervangen door: krachtens artikel 15, 15af, 15ag, 15ai en 15aj.

IV

Na **artikel V** worden onder vernummering van artikel VI in VIII twee artikelen ingevoegd, luidende:

ARTIKEL VI

1. Indien ten aanzien van een lichaam artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vanaf enig tijdstip geen toepassing meer vindt als gevolg van de in artikel I, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 2, vierde lid, van die wet, worden de vermogensbestanddelen van dat lichaam op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.

2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing in de situatie waarin een lichaam voor de inwerkingtreding van deze wet enkel op de voet van artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in Nederland is gevestigd, deel uitmaakt van een fiscale eenheid en zich tussen 1 juni 2001 en de datum van inwerkingtreding van deze wet een omstandigheid voordoet waardoor de fiscale eenheid wordt verbroken.

3. Dit artikel blijft buiten toepassing indien de werkelijke leiding van het lichaam dat enkel op de voet van artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in Nederland was gevestigd binnen een jaar na de plaatsing van deze wet in het Staatsblad naar Nederland wordt verplaatst.

ARTIKEL VII

1. Een op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegings-tijdstip bij de fiscale eenheid aanwezige reserve als bedoeld in artikel 13, eerste lid, onderdeel b of c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals dit artikel luidde op 31 december 1999, wordt als volgt over de moedermaatschappij en de dochtermaatschappijen verdeeld:

a. de in artikel 13, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals dit artikel luidde op 31 december 1999, bedoelde reserve tot dekking van risico's wordt toegedeeld aan de maatschappij die de risico's welke in belangrijke mate worden verzekerd, niet voor 1 januari 2000 heeft verzekerd en, indien dat bij meer dan één maatschappij het geval is, aan elk van hen naar verhouding van die risico's;

b. de in artikel 13, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals dit artikel luidde op 31 december 1999, bedoelde reserve tot dekking van debiteuren- en valutarisico's wordt toegedeeld aan de maatschappij die de risico's niet voor 1 januari 2000 heeft verzekerd en, indien dat bij meer dan één maatschappij het geval is, aan elk van hen naar verhouding van die risico's.

2. Artikel 15aj, derde lid, is van overeenkomstige toepassing op een aan een dochtermaatschappij toe te rekenen reserve als bedoeld in artikel 13, eerste lid, onderdeel b of c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals dit artikel luidde op 31 december 1999.

V

Het tot **artikel VIII** vernummerde artikel VI wordt als volgt gewijzigd:

A. Voor de tekst wordt de aanduiding «1» geplaatst.

B. In het eerste lid wordt «jaar» wordt vervangen door: eerste boekjaar.

C. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

2. Artikel VI werkt terug tot het eind van het laatste boekjaar waarin ten aanzien van het in dat artikel bedoelde lichaam artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 nog van toepassing is.

Toelichting

In de nota naar aanleiding van het verslag is een aantal wijzigingen ten opzichte van het oorspronkelijke wetsvoorstel aangekondigd, waarvan de belangrijkste zijn samengevat in de inleiding. De aangekondigde wijzigingen zijn uitgewerkt in deze nota van wijziging.

I. Artikel I, Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Onderdeel A (artikel 2, vierde lid)

Deze wijziging betreft een aanpassing aan de tekst van artikel 2, vierde lid, zoals deze luidt sinds de inwerkingtreding van de Wet ondernemerspakket 2001.

Onderdeel B (artikel 7)

De bepalingen die in de onderdelen B.2 en B.3 waren opgenomen, zijn overbodig geworden. Dit in verband met het verlaten van de consolidatiebenadering.

Onderdeel C (artikel 10a)

Het eerste lid betreft uitsluitend een vernummering.

De invoeging van onderdeel d in artikel 10a, vierde lid, heeft ten doel om zeker te stellen dat lichamen die deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid als verbonden lichamen worden aangemerkt. Zoals aangegeven in paragraaf 3.2 van de nota naar aanleiding van het verslag is het voor de toepassing van een aantal regelingen na verbreking van een fiscale eenheid van belang dat de lichamen die van een fiscale eenheid deel uitmaken, ook tijdens de fiscale eenheid als verbonden lichamen worden aangemerkt. Omdat de verbondenheid tijdens de fiscale eenheid niet meer rechtstreeks voortvloeit uit de systematiek van de fiscale eenheid, is een afzonderlijke bepaling op dit punt opgenomen.

Daarbij is een uitzondering gemaakt voor de toepassing van artikel 15b, om te voorkomen dat het begrip concern voor de toepassing van artikel 15b een andere inhoud zou krijgen. Er zijn immers geen wijzigingen beoogd in de werking van de concernfinancieringsregeling.

Een uitzondering is tevens gemaakt voor de toepassing van artikel 15ad, om te voorkomen dat de werking van artikel 15ad zich zou uitstrekken tot schuldverhoudingen binnen een fiscale eenheid.

Onderdelen D en E (artikel 10a)

Onderdeel D houdt verband met de vernummering van artikel 15ae tot 15ad. Onderdeel E is bedoeld ter verduidelijking van artikel 10a, zesde lid.

Onderdelen F tot en met I (artikelen 13, 13c, 13d, 13g en 13h)

Artikel I, onderdelen D.2, F.2, G (met betrekking tot het elfde lid van artikel 13d), H en I zijn overbodig geworden in verband met het verlaten van de consolidatiebenadering.

De samenloopbepaling in de slotzin van artikel 13c, derde lid, is verduidelijkt door daarin de voorwaarde op te nemen dat de reeds in aanmerking genomen voordelen niet onder de deelnemingsvrijstelling vallen.

Onderdelen K en L (artikelen 14a en 14b)

Deze wijziging houdt verband met de vernummering op grond van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 en deze nota van wijziging.

Onderdeel M (artikel 15)

Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven, wordt voorgesteld de «consolidatiebenadering» te vervangen door een benadering waarbij de belastingplichtigen die deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de bepaling van het heffingsobject worden behandeld alsof sprake is van één belastingplichtige. Dit is tot uiting gebracht in het nieuwe eerste lid van artikel 15. Met de formulering dat de belasting van beide belastingplichtigen (de moeder en dochter) wordt geheven alsof er één belastingplichtige is, wordt aan de ene kant aangegeven dat er sprake is van een fictie. Beide belastingplichtigen blijven als belastingsubject bestaan. Aan de andere kant worden de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid voor het

heffingsobject, de verschuldigde belasting, alsmede de eventuele vermindering daarvan ingevolge regels ter voorkoming van dubbele belasting, behandeld als één belastingplichtige. Dit betekent dat gewerkt wordt met één balans en verlies- en winstrekening van de fiscale eenheid. Interne transacties tussen maatschappijen van de fiscale eenheid zijn in beginsel niet zichtbaar. Dit volgt uit de «alsof»-formulering en de toevoeging in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij.

Met deze wijziging wordt de hoofdregel weer – evenals bij de huidige «opgaan in» benadering – dat de bepalingen van de wet met betrekking tot het heffingsobject, worden toegepast op het niveau van de fiscale eenheid. Indien hiervan wordt afgeweken, wordt dit expliciet in de wet bepaald. De gevolgen van deze benadering zijn bijvoorbeeld dat voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling het aandelenbezit van de moedermaatschappij en dat van de dochtermaatschappij in een en dezelfde vennootschap worden samengeteld. Ook bijvoorbeeld de investeringsaftrek en de giftenaftrek worden toegepast alsof er één belastingplichtige is. Hetzelfde geldt voor de toepassing van de herinvesteringsreserve. Omdat fictief sprake is van één belastingplichtige, hoeft niet meer te worden bepaald dat het herinvesteringsvoornemen van een van de maatschappijen mag worden toegerekend aan een andere maatschappij.

Het feit dat voor de bepaling van het heffingsobject en de berekening van de verschuldigde belasting sprake is van één belastingplichtige, betekent vanzelfsprekend ook dat voor de berekening van de vermindering van de verschuldigde belasting ingevolge regels ter voorkoming van dubbele belasting sprake is van één belastingplichtige. De vermindering wordt immers verleend op basis van de wereldwinst van de belastingplichtige; het heffingsobject waarover de vermindering wordt verleend, moet één op één lopen met het heffingsobject dat in Nederland in de heffing wordt betrokken. Er kan geen vermindering worden verleend voor winst die in Nederland per saldo niet in de heffing wordt betrokken. Dit kan als volgt worden toegelicht. Indien twee dochtermaatschappijen van dezelfde fiscale eenheid ieder een vaste inrichting hebben in België, waarbij de ene vaste inrichting verlies lijdt, terwijl de andere vaste inrichting voor hetzelfde bedrag winst geniet, wordt bij de fiscale eenheid per saldo geen winst uit de vaste inrichtingen uit België in de heffing betrokken. In dat geval zal dan ook geen vermindering worden verleend voor winst die in België wordt genoten.

Doordat de dochtermaatschappij als belastingsubject wel blijft bestaan, wordt buiten twijfel gesteld dat deze aanspraak kan maken op vermindering van bronbelasting ter zake van inkomsten (dividend, rente en royalties) die uit een ander land worden genoten.

In het eerste lid van artikel 15 is nu ook de bezitseis van 95 percent opgenomen.

In het tweede lid van artikel 15 wordt bepaald dat onder een bezit van 95 percent tevens een middellijk bezit kan worden verstaan. Dit middellijk bezit moet dan wel via een dochtermaatschappij worden gehouden die ook van de fiscale eenheid deel uitmaakt. Er kan geen verwatering optreden, het middellijk of onmiddellijk bezit van de moedermaatschappij in een dochtermaatschappij moet altijd ten minste 95 percent bedragen.

De wijziging van het vierde lid is als volgt toe te lichten. Zoals in paragraaf 5.2. van de memorie van toelichting is voorgesteld, wordt de mogelijkheid geboden om in Nederland gelegen vaste inrichtingen als moeder- of als dochtermaatschappij deel te laten uitmaken van een fiscale eenheid. Op grond van bepalingen inzake non-discriminatie is het wenselijk het fiscale eenheidsregime open te stellen voor vreemd-rechtelijke lichamen. Op beleidsmatige gronden is ervoor gekozen deze

lijn door te trekken naar vaste inrichtingen van in het buitenland gelegen hoofdkantoren indien deze gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie, Nederlandse Antillen, Aruba of een staat waarmee een met Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is waarin een bepaling is opgenomen die discriminatie van vaste inrichtingen verbiedt. Van belang bij dit voorstel was de overweging dat, anders dan bij de «opgaan in» benadering, door de oorspronkelijk voorgestelde consolidatiebenadering, geen praktische bezwaren zijn verbonden aan het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gevestigde vaste inrichting.

Nu de consolidatiebenadering is verlaten en in de wettekst is verwoord dat de belasting van de belastingplichtigen die deel uitmaken van de fiscale eenheid wordt geheven alsof er sprake is van één belastingplichtige, in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappijen geacht worden deel uit te maken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij, ontstaan enkele knelpunten waarvoor een oplossing moet worden gevonden. Deze knelpunten liggen met name op het gebied van mogelijk claimverlies bij transacties tussen enerzijds dochtermaatschappijen en vaste inrichting en anderzijds transacties tussen de vaste inrichting en haar in het buitenland gevestigde hoofdhuis. Daarnaast kunnen problemen ontstaan op het punt van de (beperkte) buitenlandse belastingplicht voor in Nederland gelegen vaste inrichtingen. Tevens kan de onbeperkte binnenlandse belastingplicht voor de moedermaatschappij ertoe leiden dat de werkzaamheden en het vermogen van de in het buitenland gelegen dochtermaatschappij met een in Nederland gelegen vaste inrichting in haar totaliteit in de Nederlandse grondslag vallen.

Om deze problemen te kunnen ondervangen is ervoor gekozen voor belastingplichtigen die op grond van het vierde lid van artikel 15 deel uitmaken van een fiscale eenheid, in nader te stellen voorwaarden te bepalen voor welke werkzaamheden en vermogen de dochtermaatschappij deel kan uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. In de algemene maatregel van bestuur zullen nadere voorwaarden worden gesteld voor deze specifieke situaties. Hierbij dient men vooral te denken aan voorwaarden die zien op mogelijk claimverlies en regels inzake de voorkoming van dubbele belasting. Deze voorwaarden zijn noodzakelijk om in internationale context geen kwalificatieproblematiek te veroorzaken en in het verlengde daarvan mogelijk claimverlies te voorkomen.

Het opnemen in een fiscale eenheid van een in Nederland gelegen vaste inrichting zal slechts mogelijk zijn indien het achterliggende lichaam zelf, afgezien van de vestigingsplaats, van de desbetreffende fiscale eenheid deel zou kunnen uitmaken. Dit betekent dat het naar aard en inrichting vergelijkbaar dient te zijn met een NV of een BV en bovendien feitelijk moet zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, de Nederlandse Antillen, Aruba of een staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten waarin een bepaling is opgenomen die discriminatie van vaste inrichtingen verbiedt. Dit volgt uit het voorgestelde vierde lid, onderdeel b.

In het nieuwe vierde lid, onderdeel c, is een voorwaarde opgenomen die aansluit bij de voorwaarde voor de vrijstelling voor de dividendbelasting in deelnemingsituaties (artikel 4 van de Wet dividendbelasting 1965). Deze voorwaarde geldt voor een in Nederland gelegen vaste inrichting die als moedermaatschappij deel wil uitmaken van een fiscale eenheid. Slechts indien de aandelen in de dochter tot het vermogen van de in Nederland gelegen vaste inrichting behoren, kan een fiscale eenheid worden gevormd.

In het zesde lid van artikel 15 wordt thans bepaald dat de verbreking van een fiscale eenheid op verzoek ook kan geschieden in de loop van een

boekjaar, in plaats van uitsluitend met ingang van het volgende boekjaar. Het moment van de verbreking moet wel altijd liggen op of na de datum van het verzoek.

Omdat de consolidatiebenadering wordt verlaten kan het tiende lid van artikel 15 vervallen.

Onderdeel N (artikel 15aa)

De onderdelen d en e van artikel 15aa zijn overbodig geworden in verband met het verlaten van de consolidatiebenadering. Verder is de definitie van het ontvoegingstijdstip aangepast om ervoor te zorgen dat daarvan ook sprake is als de moedermaatschappij wordt ontbonden en vereffend.

Onderdeel O (artikel 15ab)

Deze wijziging houdt verband met het feit dat de term «geconsolideerd belastbaar bedrag» niet meer voorkomt in verband met het verlaten van de consolidatiebenadering.

Onderdeel P (artikel 15ac)

Het eerste lid en tweede lid, onderdeel b, van artikel 15ac zijn niet meer nodig in verband met het verlaten van de consolidatiebenadering. Het tot tweede lid vernummerde derde lid van artikel 15ac is aangepast in verband met de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Het nieuwe vierde lid van artikel 15ac bevat een bepaling die verband houdt met de constructie die aan de orde was in het arrest van 4 juni 1986, BNB 1986/239. In die casus was sprake van een dochtermaatschappij van een fiscale eenheid die inkomsten genoot uit een vaste inrichting (buitenlands onroerend goed). Ter financiering daarvan had zij een lening opgenomen bij de moedermaatschappij. De moedermaatschappij financierde de lening uit haar eigen vermogen. Het andere land betrof als winst van de vaste inrichting in de heffing de opbrengsten uit de onroerende goederen, verminderd met de daarop betrekking hebbende financieringskosten.

In het genoemde arrest was de vraag aan de orde hoe in Nederland de vrij te stellen winst moest worden berekend. De Hoge Raad oordeelde dat bij de hier te lande vrij te stellen winst uit buitenlandse onderneming geen rekening behoeft te worden gehouden met de rente die betrekking heeft op de financiering die van de moedermaatschappij afkomstig is. De vrijstelling werd derhalve berekend over de winst zonder aftrek van financieringskosten, terwijl in het andere land de winst werd belast na aftrek van financieringskosten. De consequentie hiervan is dat de heffingsgrondslag kan worden uitgehold door binnen fiscale eenheid leningen te verstrekken.

Om deze vorm van onbedoeld gebruik te voorkomen is de zogenoemde «17e standaardvoorwaarde» ingevoerd. Deze voorwaarde bepaalde dat bij de berekening van de voorkoming van dubbele belasting de winst uit buitenlandse onderneming tot geen hoger bedrag in aanmerking wordt genomen dan het geval zou zijn geweest indien de moeder- en dochtermaatschappij zelfstandig belastingplichtig zouden zijn geweest. Inmiddels heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze standaardvoorwaarde als onverbindend moet worden beschouwd (HR 21 maart 2001, BNB Nr 35 883).

Onder de consolidatiebenadering zou dit onbedoelde gebruik zich niet meer kunnen voordoen. Om te voorkomen dat het onder de thans voorgestelde benadering weer zou kunnen optreden, wordt een andere aanpak voorgesteld ter bestrijding van het hiervoor genoemde onbedoelde gebruik van de fiscale eenheid. Voorgesteld wordt om aan te

knopen bij de heffingsgrondslag van de fiscale eenheid. In deze aanpak wordt het beginsel dat de vermindering van belasting ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting moet worden berekend alsof sprake is van één belastingplichtige, volledig in stand gelaten. Daar staat echter tegenover dat de winst van de fiscale eenheid wordt verhoogd, indien zich een situatie voordoet waarbij de buitenlandse activiteiten van een dochtermaatschappij worden gefinancierd met een lening van een andere maatschappij van de fiscale eenheid en de fiscale eenheid per saldo geen (externe) financieringskosten maakt die aan de buitenlandse vaste inrichting moeten worden toegerekend. Deze verhoging is gelijk aan het verschil tussen de winst die in aanmerking wordt genomen ter berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting op het niveau van de fiscale eenheid en de winst die in aanmerking zou zijn genomen ter berekening van die vermindering, indien de dochtermaatschappij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid. Dit kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij vormen een fiscale eenheid. De moedermaatschappij heeft aan de dochtermaatschappij een lening verstrekt, gefinancierd uit haar eigen vermogen. De rente op deze lening bedraagt 30. De dochter heeft een vaste inrichting in een ander land, waarmee inkomsten worden behaald van 80. De fiscale eenheid heeft overigens een winst behaald van 100. De wereldwinst van de fiscale eenheid bedraagt in dit voorbeeld 180. Nederland verleent een vermindering over de buitenlandse winst van 80. De rente van 30 komt in de wereldwinst van de fiscale eenheid niet tot uitdrukking. Het andere land belast $80 - 30 = 50$. De heffing in Nederland bedraagt $(0,35\% \text{ van } 180) - (80/180) * (0,35\% \text{ van } 180) = 35$. Zonder toepassing van het voorgestelde vierde lid zou dus in Nederland per saldo 100 in de heffing worden betrokken en in het buitenland 50. Er zou dan in totaal 150 worden belast in plaats van 180.

Met toepassing van het vierde lid verloopt de berekening anders. Het verschil tussen enerzijds de winst die in aanmerking wordt genomen ter berekening van de voorkoming bij de fiscale eenheid (80) en anderzijds de winst die in aanmerking zou zijn genomen ter berekening van de voorkoming bij de dochter, indien deze geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid (50) bedraagt 30. Deze 30 wordt ingevolge het vierde lid opgeteld bij de (wereld)winst van de fiscale eenheid. In dat geval is in Nederland verschuldigd: $(35\% \text{ van } 210) - (80/210) * (35\% \text{ van } 210) = 45,5^1$. In Nederland wordt dan per saldo 130 in de heffing betrokken en in het andere land 50; tezamen dus 180. Het effect van deze sanctiebepaling is dus hetzelfde als het effect van de voormalige 17e standaardvoorwaarde, echter zonder dat een inbreuk wordt gemaakt op de systematiek van de berekening van de voorkoming op het niveau van de fiscale eenheid.

Indien de maatschappij van de fiscale eenheid die de lening heeft verstrekt, op haar beurt ter financiering van die lening een «externe lening» heeft aangetrokken, welke lening kan worden gealloceerd aan de vaste inrichting, is het voorgestelde vierde lid niet van toepassing. In dat geval is immers op het niveau van de fiscale eenheid wel daadwerkelijk sprake van een financieringslast die aan de buitenlandse activiteiten moet worden toegerekend. In dat geval wordt bij de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting reeds rekening gehouden met de financieringskosten.

Onderdeel Q (artikel 15ad)

Artikel 15ad is – voorzover de bepaling nog nodig is na het verlaten van de consolidatiebenadering – overgebracht naar artikel 15ai.

¹ Het verschil in de verschuldigde belasting kan ook worden berekend door het verschil van 30 te vermenigvuldigen met het tarief $(30 * 0,35\%) = 10,5$

Onderdeel R (artikel 15ad (voorheen 15ae))

De wijzigingen van artikel 15ad, eerste lid en derde lid, onderdeel a, zijn gericht tegen BV1/BV2-structuren, zoals beschreven in het Besluit van 20 november 2000, nr. IFZ2000/1292M. Kort samengevat gaat het om constructies waarbij een in het buitenland gevestigd lichaam vreemd vermogen aantrekt en dit doorleent aan een Nederlandse dochter (moeder van een fiscale eenheid) die het als kapitaal in een fiscaal gevoegde dochter stort, die dit vervolgens doorleent aan een in het buitenland gevestigde kleindochter. De rente wordt niet in het buitenland bij de buitenlandse moeder belast omdat de moeder van de fiscale eenheid in het buitenland als transparant wordt beschouwd. De wijziging voorkomt dat de rente onbepaald bij de fiscale eenheid in aftrek komt terwijl de belastingheffing over de ontvangen rente in het buitenland jarenlang wordt uitgesteld. In de tegenbewijsregeling van artikel 15ad, derde lid, onderdeel a, is daartoe een extra voorwaarde opgenomen. Deze houdt in dat aftrek mogelijk is voorzover blijkt dat de rente in het land van de buitenlandse moeder in hetzelfde of uiterlijk in het volgende jaar in de belastingheffing wordt betrokken.

De wijzigingen van artikel 15ad, derde lid, onderdeel b, en vierde lid, houden verband met de overgang op de Euro. In het artikelsgewijze deel van de nota naar aanleiding van het verslag (artikel 15ae) is aangegeven dat het vijfde lid een doublure vormt en daarom kan vervallen.

Onderdeel S (artikel 15ae (voorheen 15af))

De wijzigingen van het eerste lid van artikel 15ae (voorheen 15af) zijn bedoeld om te verduidelijken wat er gebeurt als een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid met één of meer maatschappijen en als een bestaande fiscale eenheid als geheel wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid. In die situatie kunnen verliezen die de maatschappijen destijds binnen de oorspronkelijke fiscale eenheid hebben geleden, worden verrekend met de latere winsten van die maatschappijen. Een soortgelijke bepaling is opgenomen voor de terugwenteling van verliezen.

De verwijzing in artikel 15ae, tweede lid, was onjuist. Daarin werd verwezen naar artikel 15ai, eerste en tweede lid, in plaats van naar artikel 15ai, eerste lid. Dit is verholpen met het tweede lid van onderdeel Q.

Op grond van het nieuwe derde lid van artikel 15ae wordt een maatschappij met voorvoegingsverliezen met betrekking tot die voorvoegingsverliezen voor de toepassing van artikel 20a geacht niet in de fiscale eenheid te zijn opgenomen. Hiermee wordt beoogd de werking van artikel 20a bij voorvoegingsverliezen te verduidelijken.

In artikel 20a is – kort gezegd – bepaald dat geen voorwaartse verliesverrekening mogelijk is indien bij de belastingplichtige ten opzichte van het oudste verliesjaar een belangrijke aandeelhouderswisseling heeft plaatsgevonden en sprake is van één van de twee volgende omstandigheden. De eerste omstandigheid is dat de activiteiten ten opzichte van het verliesjaar met meer dan 70% zijn ingekrompen. De tweede is dat de bezittingen in het verlies- of winstjaar grotendeels uit beleggingen bestaan. Het nieuwe derde lid van artikel 15ae verduidelijkt dat de aandeelhouderstoets, de activiteitentoets en de beleggingstoets met betrekking tot voorvoegingsverliezen van een dochter op het niveau van die dochter plaatsvinden.

Met het nieuwe vierde lid van artikel 15ae wordt verduidelijkt dat bij de verrekening van fiscale-eenheidverliezen het begin van het oudste jaar waarin het fiscale-eenheidverlies is geleden als referentietijdstip voor artikel 20a geldt. Zonder nadere regeling zou de gedachte kunnen opkomen dat ook het begin van het oudste voorvoegingsverliesjaar als referentietijdstip kan gelden. Dit is met een voorbeeld als volgt toe te lichten: Een fiscale eenheid met verliezen uit 2000 wordt in 2002 uitge-

breid met een nieuwe dochter met voorvoegingsverliezen uit 1990. Een kwart van de aandelen in de moedermaatschappij is in 1995 aan een derde verkocht. In 2002 wordt nog eens 10% van de aandelen verkocht. Zonder nadere regeling zou onduidelijkheid kunnen bestaan over de vraag of de voeging met de dochter tot gevolg heeft dat het fiscale eenheid verlies uit 2000 komt te vervallen. In vergelijking met 1990 is immers sprake van een belangrijke aandeelhouderswijziging. Het nieuwe vierde lid bepaalt echter dat de voorvoegingsverliezen van de nieuwe dochter niet meetellen bij de verrekening van verliezen van de fiscale eenheid. Dit betekent dat het verlies van de fiscale eenheid verrekenbaar blijft. Ten opzichte van het oudste verliesjaar van de fiscale eenheid (2000) is immers geen sprake van een belangrijke aandeelhouderswijziging.

Uiteraard geldt het voorgaande niet bij de verrekening van verliezen van de fiscale eenheid die op grond van artikel 15ae zijn meegegeven aan een dochtermaatschappij. Bij de vraag of zulke verliezen op grond van artikel 20a verrekenbaar zijn, zijn de verliezen die de dochter voor het voegings-tijdstip heeft geleden, wel van belang.

Op deze plaats wordt opgemerkt dat onder vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 15ae en de andere voorgestelde bepalingen waarin dit begrip voorkomt, ook goodwill wordt begrepen.

Onderdeel T (artikel 15af (voorheen 15ag))

In samenhang met het verlaten van de consolidatiebenadering is bepaald dat verliezen alleen op initiatief van de moeder en de dochter met een ontvoegde dochter mee kunnen gaan. Hiertoe strekken de wijziging van artikel 15af, tweede en derde lid, alsmede het vervallen van het zesde lid. De inspecteur heeft dus niet meer de mogelijkheid om op eigen initiatief verliezen aan een ontvoegde dochter toe te rekenen. Dit voorkomt onzekerheid over de vraag wie deze verliezen mag verrekenen.

Het nieuwe zevende lid bevat een fictie. Deze ziet op verliezen van de fiscale eenheid die worden meegegeven aan de dochter. Omdat het heffingsobject wordt bepaald alsof sprake is van één belastingplichtige, zou onduidelijkheid kunnen bestaan over de vraag hoe artikel 20a in dit verband moet worden uitgelegd. Om deze onduidelijkheid weg te nemen, is in het zevende lid bepaald dat in die situatie voor «belastingplichtige» in artikel 20a moet worden gelezen: maatschappij.

Onderdeel U (artikel 15ag)

Het nieuwe artikel 15ag ziet op de verrekening van voorvoegingsverliezen van een moedermaatschappij na het ontvoegingstijdstip. Evenals bij de verrekening van voorvoegingsverliezen van een dochter kunnen voorvoegingsverliezen van een moedermaatschappij na beëindiging van de fiscale eenheid niet worden verrekend met winsten afkomstig van vermogensbestanddelen die gedurende de fiscale eenheid zijn verkregen van een andere maatschappij. Deze wijziging is aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag.

Onderdeel V (artikel 15ah)

In artikel 15ah wordt de zogenoemde winstsplitsing geregeld. Omdat de consolidatiebenadering, waarbij de maatschappijen in beginsel ieder hun enkelvoudige winst hebben, wordt verlaten, is artikel 15ah geherformuleerd. De wijziging van de systematiek leidt echter niet tot een andere uitkomst. Het beginsel dat de winst die bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt, over de maatschappijen moet worden verdeeld, blijft ongewijzigd. De som van de aan de maatschappijen toegerekende winst is

op grond van het eerste lid altijd gelijk aan de winst van de fiscale eenheid.

In het tweede lid worden specifieke regels gegeven voor de situatie dat een vermogensbestanddeel binnen fiscale eenheid is overgedragen. Deze overdracht is niet zichtbaar in het resultaat van de fiscale eenheid; de boekwaarde van het overgedragen vermogensbestanddeel verandert niet en de afschrijving wordt berekend op basis van die boekwaarde. Indien de resultaten die betrekking hebben op het overgedragen vermogensbestanddeel aan de overnemer zouden worden toegerekend voor het bedrag dat bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt, zou echter onvoldoende recht worden gedaan aan het uitgangspunt dat de winst ten behoeve van winstsplitsing wordt berekend alsof de maatschappijen geen deel uitmaken van de fiscale eenheid. Indien in het overgedragen vermogensbestanddeel stille reserves schuil gaan, zouden deze immers worden verschoven naar de overnemer, die deze bij realisatie zou kunnen benutten voor bijvoorbeeld verrekening van voorvoegingsverliezen, hoewel deze stille reserves zijn gerijpt bij de overdrager. De regeling van het tweede lid beoogt dit te voorkomen.

Indien er stille reserves in het overgedragen vermogensbestanddeel schuil gaan, dient op grond van onderdeel a van het tweede lid ten behoeve van de winstsplitsing een correctie in de afschrijvingen te worden opgenomen. Bij de overnemer wordt een afschrijving in aanmerking genomen op basis van de waarde in het economische verkeer ten tijde van de overdracht. Indien de overdracht zou hebben plaatsgevonden buiten fiscale eenheid, zou de afschrijvingsbasis voor de overnemer immers ook worden vastgesteld op basis van de waarde in het economisch verkeer. Daartegenover moet bij de overdrager tot de winst worden gerekend het verschil tussen het bedrag van deze afschrijving bij de overnemer en het bedrag van de afschrijving dat bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Dit is geregeld in onderdeel b. Per saldo wordt er (in algebraïsche zin) dus niet meer winst toegerekend dan bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Op deze wijze wordt de stille reserve die bij de overdracht aanwezig was, geleidelijk in de tijd aan de overdrager toegerekend. Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht:

A en B vormen een fiscale eenheid. A draagt een bedrijfsmiddel over aan B met een boekwaarde van 750, een werkelijke waarde van 1000 en een resterende levensduur van 10 jaar. De afschrijving op het niveau van de fiscale eenheid bedraagt 75 per jaar. De afschrijving bij de overnemer bedraagt ingevolge onderdeel a 100. Bij de fiscale eenheid komt een afschrijving tot uitdrukking van 75. Het verschil van 25 wordt gerekend tot de winst van de overdrager. Zo wordt er dus ieder jaar ten behoeve van de winstsplitsing een deel van de stille reserve toegerekend aan de overdrager.

In onderdeel c van het tweede lid wordt geregeld wat er gebeurt indien de stille reserve die in het overgedragen vermogensbestanddeel schuil gaat, daadwerkelijk wordt gerealiseerd. De realisatie van de stille reserves kan bijvoorbeeld plaatsvinden door vervreemding van het vermogensbestanddeel aan een derde. In onderdeel c is bepaald dat in dat geval de boekwinst die wordt gerealiseerd, niet aan de overnemer wordt toegerekend, voorzover deze winst betrekking heeft op stille reserves die bij de overdracht al aanwezig waren en voorzover deze nog niet ingevolge onderdeel b aan de overdrager zijn toegerekend. Ingevolge onderdeel d wordt dat deel van de boekwinst dan toegerekend aan de overdrager. Dit kan worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld:

De situatie is weer het zelfde, A draagt over aan B een bedrijfsmiddel met een boekwaarde van 750 en een werkelijke waarde van 1000. De eerste drie jaar na de overdracht blijft het pand bij B. Bij de winstsplitsing in jaar 1, 2 en 3 wordt aan A dan telkenjare een winst toegerekend van 25

terwijl bij B een afschrijving in aanmerking wordt genomen van 100 per jaar. Op het niveau van de fiscale eenheid bedraagt de afschrijving ieder jaar 75. Na 3 jaar staat het bedrijfsmiddel op de balans van de fiscale eenheid voor 525 (750 – 225) en wordt het verkocht aan een derde voor 850. De winstsplitsing verloopt dan als volgt. De fiscale eenheid realiseert een boekwinst van 325 (850–525). Van deze winst wordt aan de overdrager toegerekend de stille reserve op het moment van de overdracht (250) verminderd met de de winst die in de afgelopen drie jaar al op grond van onderdeel b aan de overdrager is toegerekend (75); per saldo 175. Aan de overnemer wordt de rest toegerekend, namelijk 150. Omdat in de eerste 3 jaar aan de overdrager reeds $3 \times 25 = 75$ is toegerekend en nu 175, is per saldo aan hem het bedrag van de stille reserve van 250 toegerekend.

De aanpassing van het derde lid hangt ook samen met de gewijzigde systematiek, doch ook op dit punt is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Indien er sprake is van een onderlinge rechtsverhouding tussen twee maatschappijen van de fiscale eenheid, bijvoorbeeld een lening, komen de baten en lasten die daaruit voortvloeien, dat wil zeggen de onderlinge rentebetalingen, niet bij de fiscale eenheid tot uitdrukking. Zonder nadere regels zouden deze dus ook niet bij de winstsplitsing tot uitdrukking komen. Het derde lid bepaalt dat de corresponderende bate en last bij de winstsplitsing wel in aanmerking worden genomen. Omdat de bate en last even groot zijn, tellen de beide bedragen op tot nul, zodat er niet meer of minder winst wordt toegerekend dan bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Overigens is dat ook onder het huidige regime al zo op grond van het arrest van de Hoge Raad van 16 oktober 1985, BNB 1986/44.

Indien een last bij een van de maatschappijen niet in aanmerking zou mogen worden genomen indien deze geen deel zou uitmaken van de fiscale eenheid, bijvoorbeeld op grond van de toepassing van artikel 10a, is het derde lid niet van toepassing. Er is dan immers geen sprake van een corresponderende bate en last.

Onderdeel W (artikel 15ai)

De wijziging van het eerste lid houdt verband met het vervallen van de consolidatiebenadering en de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001.

In de memorie van toelichting (blz. 20) is aangegeven dat voor de toepassing van de sanctiebepaling van artikel 15ai om doelmatigheidsredenen is gekozen voor een benadering waarbij de herwaardering op het moment van de ontvoeging plaatsvindt naar de waarde in het economische verkeer op dat moment. Deze benadering is gekozen omdat achteraf moeilijk is vast te stellen hoe groot de winst was die met de interne overdracht is gerealiseerd. Dit geldt temeer nu de consolidatiebenadering is losgelaten, waardoor interne transacties niet zichtbaar zijn. In de nota naar aanleiding van het verslag is de mogelijkheid van een tegenbewijs aangekondigd, op grond waarvan de herwaardering op het ontvoegingstijdstip mag plaatsvinden naar de waarde op het moment van de interne overdracht, verminderd met de afschrijvingen. De belastingplichtige moet in dat geval aannemelijk maken wat deze waarde is, bijvoorbeeld aan de hand van een taxatierapport. De tegenbewijsregeling is opgenomen in het nieuwe tweede lid.

In het tot derde lid vernummerde tweede lid, onderdeel c, vervalt de sanctietermijn van tien jaar voor bedrijfsmiddelen waarvan de afschrijvingstermijn meer dan tien jaar belooft. Zoals ik heb aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag, acht ik een termijn van zes jaar bij nader inzien voldoende.

Indien een dochtermaatschappij die beschikt over een herinvesteringsreserve in de fiscale eenheid wordt opgenomen, of tijdens het bestaan

van de fiscale eenheid een herinvesteringsreserve vormt, zal deze herinvesteringsreserve ingevolge artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001 moeten worden afgeboekt op eerstvolgende aanschaffings- en voortbrengingskosten van een herinvestering die door een (willekeurige) maatschappij van de fiscale eenheid wordt verricht. De maatschappijen van de fiscale eenheid worden immers behandeld alsof zij één belastingplichtige zijn. Overigens geldt deze verplichte aanwending blijkens jurisprudentie ook al voor de vervangingsreserve (Hoge Raad 12 maart 1975, BNB 1975/101), zij het dat daarbij de vervangingsreserve moet worden aangewend zodra een bedrijfsmiddel wordt aangeschaft dat als vervangend kan worden beschouwd.

Als gevolg daarvan kan het zo zijn dat de herinvesteringsreserve van die dochtermaatschappij wordt afgeboekt op een herinvestering door een andere maatschappij. In dat geval wordt de afboeking ingevolge het vierde lid aangemerkt als een «besmette transactie», waarop de sanctiebepaling van het eerste lid van toepassing kan zijn. De fiscale eenheid heeft echter, op grond van het vijfde lid, de mogelijkheid met de aanwending van de reserve te wachten tot de eerstvolgende herinvestering door de desbetreffende dochtermaatschappij. De fiscale eenheid wordt dus niet verplicht geconfronteerd met een besmette transactie.

Onderdeel X (artikel 15aj)

Het eerste lid bepaalt dat de herinvesteringsreserves van de fiscale eenheid, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan een ontvoeging niet hoger mogen zijn dan indien er geen fiscale eenheid met de ontvoegde dochtermaatschappij zou zijn geweest. Dit betekent dat het meerdere op dat tijdstip moet worden toegevoegd aan de winst van de fiscale eenheid. Van zo'n situatie kan sprake zijn als een herinvesteringsreserve is gevormd met betrekking tot de boekwinst die een dochtermaatschappij heeft gerealiseerd, terwijl een andere maatschappij het voornemen tot herinvestering heeft en één van beide maatschappijen wordt ontvoegd. Dit is onder de huidige wet geregeld in de twaalfde standaardvoorwaarde.

Het tweede lid ziet op de waardering van schuldvorderingen na het ontvoegingstijdstip van tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen. De schuldeiser stelt de schuldvordering op het ontvoegingstijdstip op de nominale waarde of, indien dat lager is, de bedrijfswaarde. De daartegenover staande schuld wordt bij de schuldenaar gesteld op nominale waarde. Dit laatste is ook in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Een dubbele heffing in de toekomst wordt voorkomen, doordat de schuldeiser de mogelijkheid wordt geboden aan te tonen dat de waardedaling van de vordering tijdens de fiscale eenheid heeft plaatsgevonden en dus niet via afboeking van de vordering ten laste van het resultaat van de schuldeiser is gebracht. Indien de schuldeiser slaagt in dit bewijs leidt de toekomstige waardeaan groei niet tot winst.

Zonder nadere regeling kunnen ongewenste effecten optreden als een in een fiscale eenheid opgenomen dochtervennootschap vlak voor haar faillissement wordt ontvoegd en de verliezen van de dochter achterblijven bij de moeder. Dit komt doordat voordelen die een belastingplichtige geniet door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers, zijn vrijgesteld voorzover er geen verrekenbare verliezen aanwezig zijn. Door de fiscale eenheid te verbreken, zijn deze voordelen bij de dochter geheel vrijgesteld. De dochter heeft immers zelf geen verrekenbare verliezen. De verliezen die zij tijdens de fiscale eenheidsperiode heeft geleden, zijn bij de moeder achtergebleven. Indien de fiscale eenheid in stand zou zijn gebleven, zou deze vrijstelling niet gelden en zouden deze voordelen de verrekenbare verliezen hebben verminderd.

Een soortgelijk effect kan zich ook in twee andere situaties voordoen. In de eerste plaats is dat bij schulden die niet formeel prijs worden gegeven, maar desalniettemin (bijvoorbeeld door een faillissement) geheel of gedeeltelijk vrijvallen. In de tweede plaats kan zich zo'n effect voordoen bij de claim op een fiscale reserve van de dochtermaatschappij. De vrijval van de schulden en reserves zou normaal gesproken ten gunste van de winst van de fiscale eenheid worden gebracht en daarmee de verrekenbare verliezen van de moeder verminderen. Indien de dochter voor haar faillissement wordt ontvoegd, kan dit tot gevolg hebben dat in de praktijk niet wordt afgerekend over deze claim omdat de dochter onvoldoende middelen heeft om haar belastingschulden te voldoen.

Om het bovenstaande te voorkomen, is in het derde lid bepaald dat de schulden van een dochter die in het zicht van liquidatie wordt ontvoegd, direct voor het ontvoegingstijdstip op de bedrijfswaarde moeten worden gesteld. Verder vallen fiscale reserves van de dochter vrij. Dit geldt echter alleen indien de fiscale eenheid nog verrekenbare verliezen heeft. Er vindt geen vrijval van schulden en fiscale reserves plaats voorzover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat het verlies van de fiscale eenheid niet aan de dochter is toe te rekenen. Het is mogelijk dat de winst door de vrijval van schulden en reserves groter is dan het aan de dochter toe te rekenen verlies. In dat geval worden eerst de schulden op de bedrijfswaarde gewaardeerd. Alleen als er dan nog een aan de dochter toerekenbaar verlies resteert, vindt een vrijval van de reserves plaats. Dit is aan de hand van een voorbeeld als volgt toe te lichten. Stel dat een dochtermaatschappij die in het zicht van liquidatie wordt ontvoegd, een herinvesteringsreserve heeft van 250 en een egaliseringsreserve van 1000 en de bedrijfswaarde van haar schulden 400 lager is dan de nominale waarde. De fiscale eenheid heeft een verrekenbaar verlies van 1500. De belastingplichtige kan aantonen dat daarvan maar 1000 toerekenbaar is aan de ontvoegde dochter. In deze situatie wordt de winst van de fiscale eenheid in de eerste plaats met 400 verhoogd door de schulden af te boeken tot de bedrijfswaarde. In de tweede plaats wordt de winst verhoogd door de fiscale reserves te laten vrijvallen. Daarbij heeft de belastingplichtige de keuze om alleen de egaliseringsreserve of zowel de herinvesteringsreserve in combinatie met de egaliseringsreserve voor een bedrag van 600 vrij te laten vallen.

Het vierde lid geeft regels over de toedeling van de egaliseringsreserve en de herinvesteringsreserve na ontvoeging.

De egaliseringsreserve wordt toegedeeld aan de maatschappij die de kosten waarop de reserve betrekking heeft in de toekomst zal maken. Indien er meer maatschappijen zijn, wordt de reserve naar evenredigheid van de te maken kosten verdeeld. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor de reserve assurantie eigen risico en de reserve tot dekking van debiteuren- en valutarisico's.

De herinvesteringsreserve gaat mee met de maatschappij bij wie de desbetreffende boekwinst is ontstaan en die een herinvesteringsvoornemen heeft. De boekwaarde-eis van artikel 3.54, tweede lid, is ook op deze maatschappij van toepassing.

In het vijfde lid is bepaald dat de dochtermaatschappij na het ontvoegingstijdstip dezelfde gedragslijn moet blijven volgen die de fiscale eenheid tot dat tijdstip volgde met betrekking tot de waardering van de activa en passiva. Dit betekent dat de dochtermaatschappij bij de ontvoeging de activa moet opnemen voor de waarde waarvoor zij onmiddellijk voor de ontvoeging op de balans van de fiscale eenheid waren opgenomen. Vervolgens moet zij ook dezelfde wijze van afschrijving en voorraadwaardering hanteren als de fiscale eenheid, tenzij uiteraard goed koopmansgebruik zich hiertegen verzet. Indien een vermogensbestanddeel ingevolge artikel 15ai op het tijdstip onmiddellijk

voorafgaand aan de ontvoeging moet worden geherwaardeerd, moet dit vermogensbestanddeel na de ontvoeging ook voor die (hogere) waarde te boek worden gesteld.

Het zesde lid ziet op de boekwaarde van de aandelen in een dochtermaatschappij op het ontvoegingstijdstip. Deze waarde moet worden gesteld op het eigen vermogen van de dochtermaatschappij verminderd met de toelaatbare reserves. Daarmee komt tot uitdrukking dat er op dat tijdstip een nieuwe deelneming ontstaat.

Onderdeel Y (artikel 15a)

De tekst is aangepast in het verlengde van de in artikel 15 aangebrachte wijzigingen.

Onderdeel Z (Artikel 15c)

Indien artikel 15, eerste lid, van toepassing is, wordt de belasting geheven alsof sprake is van één belastingplichtige in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochter deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moeder. Door deze formulering zou twijfel kunnen bestaan of artikel 15c ook van toepassing is indien een dochtermaatschappij die is opgenomen in een fiscale eenheid, vermogensbestanddelen naar het buitenland overbrengt en gelijktijdig of daarna de werkelijke leiding naar het buitenland overbrengt. Het nieuwe tweede lid voorkomt deze onduidelijkheid.

Onderdeel Aa (artikel 20b)

Deze wijziging houdt verband met de henummering van het vroegere artikel 20a in artikel 20b en het voorgestelde artikel 15ag in artikel 15ae.

Onderdelen Ab tot en met Ad(artikel 21b, 22, 24 en 26)

In verband met het verlaten van de consolidatiebenadering zijn de onderdelen Q en R overbodig geworden en is de formulering van de onderdelen S en T aangepast.

II, wijziging van artikel IV

Met de in onderdeel A opgenomen wijziging wordt bereikt dat belastingplichtigen al vanaf het tijdstip van de inwerkingtreding van de wet kunnen verzoeken om een beschikking als bedoeld in artikel IV, derde en vierde lid. Deze wijziging is aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag.

Onderdeel B houdt verband met artikel 15ac, vierde lid, dat in de plaats komt van de door de Hoge Raad als onverbindend aangemerkte 17e standaardvoorwaarde. Het zevende lid, onderdeel a, regelt dat indien gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid om enige tijd het oude fiscale eenheidsregime toe te passen, het voorgestelde artikel 15ac, vierde lid, wel van toepassing is. Dit voorkomt dat nog gedurende enkele jaren onbedoeld gebruik zou kunnen plaatsvinden.

In het besluit van 20 november 2000, nr. IFZ2000/1292M, BNB 2001/14, is aangekondigd dat geen overgangsrecht zal worden opgenomen voor BV1/BV2-structuren die na die datum zijn geïmplementeerd. In het zevende lid, onderdeel b, is daarom bepaald dat indien gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid om tijdelijk het oude fiscale eenheidsregime toe te passen en de oude fiscale eenheid tot stand is gekomen op grond van een na 20 november 2000 gedaan verzoek, de toepassing van artikel 15ad niet wordt opgeschort.

III, wijziging van artikel V

Met de wijziging wordt bereikt dat de fiscale eenheid pas vanaf het begin van het eerste boekjaar na de inwerkingtreding van de wet wordt verbroken als niet wordt voldaan aan de gewijzigde voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid. Hiermee wordt gevolg gegeven aan de toezegging in de nota naar aanleiding van het verslag. Daarnaast is een redactionele wijziging aangebracht in artikel V.

IV, artikel VI (nieuw)

In het wetsvoorstel vervalt de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor de fiscale eenheid. Dit heeft tot gevolg dat de fiscale eenheid met een naar Nederlands recht opgericht en feitelijk in het buitenland gevestigd lichaam als gevolg van het niet meer voldoen aan de wettelijke vereisten verbreekt met ingang van het eerste boekjaar na de inwerkingtreding van deze wet. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven, gaat het hier om het beëindigen van ongewenst gebruik van de vestigingsplaatsfictie.

Bij een dergelijke verbreking van de fiscale eenheid zou er nog een claimverlies kunnen optreden. Dit doet zich met name voor met betrekking tot een naar Nederlands recht opgericht lichaam waarvan de werkelijke leiding tijdens het bestaan van de fiscale eenheid naar het buitenland is verplaatst. Bij die verplaatsing van de werkelijke leiding naar het buitenland zal niet zijn afgerekend over de op dat moment bij dit lichaam aanwezige goodwill en stille en fiscale reserves. Bij de berekening van de voorkoming van dubbele belasting wordt voor het bepalen van het resultaat van een vaste inrichting niet uitgegaan van de oorspronkelijke boekwaarden maar van de waarden in het economisch verkeer. De claim over deze meerwaarden komt aldan, indien de fiscale eenheid in stand blijft, geleidelijk in de Nederlandse heffing tot uitdrukking als gevolg van de lagere voorkoming van dubbele belasting.

Op het moment dat de fiscale eenheid verbreekt als gevolg van het wetsvoorstel zal de vrijval van de stille reserves (inclusief de goodwill) en fiscale reserves, zonder nadere regelgeving, uit de Nederlandse heffingsfeer verdwijnen. Om dit te voorkomen wordt in artikel VI geregeld dat deze claim, uiteraard voorzover nog niet gerealiseerd via de voorkoming van dubbele belasting, in de Nederlandse heffing wordt betrokken.

Zonder nadere regeling zouden echter aankondigingseffecten kunnen optreden. Belastingplichtigen zouden de fiscale eenheid in de bovenstaande situatie zelf vóór de inwerkingtreding van de wet kunnen verbreken. Hiermee zouden de stille reserves toch nog uit de Nederlandse heffingsfeer verdwijnen. Om dit te voorkomen is in het tweede lid bepaald dat ook moet worden afgerekend over de stille reserves als de fiscale eenheid tussen 1 juni 2001 (de datum van indiening van deze nota van wijziging) en de datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel wordt verbroken. Hiermee wordt bereikt dat – net als bij andere belastingplichtigen die hun zetel verplaatsen – een eindafrekening plaatsvindt.

In het vierde lid is een verzachting opgenomen. Op grond daarvan is artikel VI is niet van toepassing indien de werkelijke leiding binnen 1 jaar weer naar Nederland wordt overgebracht.

IV, artikel VII (nieuw)

In het nieuwe artikel VII is overgangsrecht opgenomen voor de reserve assurance eigen risico en de reserve tot dekking van debiteuren-en valutarisico's. Vanaf 1 januari 2000 kan er niet meer gedoteerd worden aan deze reserves. De bestaande reserves moeten in de eerstkomende 10 jaren worden afgebouwd.

Artikel VII, eerste lid, regelt de verdeling van dergelijke reserves aan de moedermaatschappij en dochtermaatschappij bij een ontvoeging. De wijze van toedeling is vergelijkbaar met de regeling voor de egalisatiereserve en herinvesteringsreserve in het voorgestelde artikel 15aj, vierde lid.

In het tweede lid is bepaald dat de bepaling die in artikel 15aj, zesde lid, is opgenomen met betrekking tot een ontvoeging in het zicht van de liquidatie van de dochtermaatschappij, ook van toepassing is op de reserve assurantie eigen risico en de reserve tot dekking van debiteuren- en valutarisico's. Dit betekent dat dergelijke reserves vrijvallen voorzover de fiscale eenheid op het ontvoegingstijdstip nog verrekenbare verliezen heeft die aan de dochter toerekenbaar zijn.

V, wijziging van artikel VIII (voorheen artikel VI)

Deze wijziging verduidelijkt de inwerkingtredingsbepaling van de wet. Voorts is de bepaling uitgebreid in verband met het nieuwe artikel VI.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos