



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie van Financiën uit de
Eerste Kamer der Staten-Generaal
mevrouw mr. E.C. Janssen
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 27 juni 2002

**Betreft: Commentaar op het “concept besluit fiscale eenheid 2003” behorende bij het
 wetsvoorstel “Herziening regime fiscale eenheid in de
 vennootschapsbelasting” (kamerstuknr. 26 854)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna “de Orde”) heeft met belangstelling kennis genomen van het op 31 mei jl. bij de Eerste Kamer ingediende concept van de algemene maatregel van bestuur behorende bij het wetsvoorstel “Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting” (hierna “het Besluit”) en ziet hierin aanleiding tot de volgende reactie.

Allereerst merkt de Orde op dat zij het bijzonder op prijs stelt dat het Besluit nog tijdens de parlementaire behandeling wordt voorgelegd aan het parlement. De Orde spreekt de hoop uit dat in de toekomst dergelijke technische AMvB's die echter voor de concrete wetstoepassing van groot belang zijn eveneens en wellicht in een vroeger stadium (bij voorkeur nog tijdens de behandeling in de Tweede Kamer) worden aangeboden.

De Orde heeft de volgende technische opmerkingen en vraagpunten. De Orde zal daarbij de volgorde van de artikelen van het Besluit aanhouden.

1. ARTIKEL 2

1.1 Artikel 2 van het Besluit bepaalt dat indien een moedermaatschappij niet de juridische en economische eigendom bezit van alle aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een dochtermaatschappij, de ontbrekende aandelen tezamen niet meer rechten mogen geven op het vermogen of de winst van de dochtermaatschappij dan overeenkomt met 5 percent van dat vermogen of die winst. De Nota van toelichting werkt een en ander uit aan de hand van een voorbeeld. De Orde vraagt zich daarbij af of het hierbij gaat om de feitelijke economisch realistische verwachting of om hetgeen juridisch is overeengekomen?

1.2 Het is de Orde onduidelijk of in artikel 2 van het Besluit met de termen “vermogen” en “winst” het commerciële vermogen respectievelijk de commerciële winst wordt bedoeld de fiscale jaarwinst of totale winst, dan wel enig ander vermogens- en winstbegrip. Moet in dit kader slechts het belang bij het vermogen en de winst worden beoordeeld voor zover deze zijn toe te rekenen aan aandelen of moeten ook andere belangen bij het vermogen of de winst worden meegeteld, zoals belangen bij het vermogen via winstrechten of (hybride) leningen?

1.3 Ziet de Orde het juist dat deze bezitseys ieder jaar opnieuw getest moet worden, in de zin dat ieder jaar binnen de fiscale eenheid beoordeeld moet worden of in dat jaar de ontbrekende aandelen niet meer rechten mogen geven dan 5% van het vermogen of de winst van dat jaar? Of mag hier een langere periode in oenschouw worden genomen?

1.4 Voorts vraagt de Orde aandacht voor het volgende voorbeeld. Stel dat een vennootschap 95% gewone aandelen heeft uitstaan en 5% cumulatief preferente aandelen voor werknemers. Normaliter “kost” het preferente dividend niet meer dan 2% van de jaarwinst, maar in een slecht jaar “kost” het min of meer vaste preferente dividend 10% van de jaarwinst. De Orde vraag zich af of in de laatste situatie een fiscale eenheid mogelijk is en op welk tijdstip in zo'n geval eventueel de fiscale eenheid wordt verbroken. De winstgevendheid van een jaar blijkt immers pas in de loop van het boekjaar. Tevens rijst hierbij de vraag of de fiscale eenheid wordt verbroken zodra aannemelijk is geworden dat de cumulatief preferente aandelen recht zullen geven op meer dan 5% van de winst in dat jaar of moet achteraf geconstateerd worden dat van meet af aan voor dat jaar niet voldaan is aan het bezitsvereiste.

2. ARTIKEL 3

2.1 Naar welk kapitaalbegrip wordt in dit artikel met de term “aandeel in het kapitaal” verwezen? (Nominaal, nominaal gestort etc.).

2.2 Wordt met de term kapitaalverschaffers iets of iemand anders bedoeld dan de economische en juridische eigenaar van de aandelen als genoemd in artikel 2?

2.3 Wordt in artikel 3 onderdeel 2 met de term “in beginsel” bedoeld dat een afwijkende verdeling van het stemrecht wel geoorloofd is zolang deze zich ook op dezelfde wijze zou kunnen voordoen bij een wel naar Nederlands recht opgerichte vennootschap? Zo nee, welke ruimte is dan beoogd te geven met deze uitdrukking?

3. ARTIKEL 4

3.1 Op grond van artikel 15, eerste lid Wet Vpb 1969 (nieuw) is het slechts mogelijk een fiscale eenheid te vormen met een dochtermaatschappij indien de moedermaatschappij zowel de juridische als de economische eigendom bezit. Bij complexe en veelal langdurige onderhandelingen tot koop en verkoop van ondernemingen komt het veelvuldig voor dat het moment van de economische eigendomsoverdracht afwijkt van het moment van de juridische levering van de aandelen. Ook blijkt het in de praktijk lastig om precies vast te stellen wanneer de economische eigendom is overgegaan. Vanwege de dubbele eigendomseis ontstaat de in de praktijk ongewenste situatie dat de dochtermaatschappij tijdelijk noch van de fiscale eenheid van de verkoper noch van de fiscale eenheid van de koper deel kan uitmaken. Artikel 4 van het Besluit bepaalt dat de dochtermaatschappij met ingang van het tijdstip van de verkrijging van de economische eigendom in de fiscale eenheid van de koper kan worden opgenomen als tussen beide tijdstippen niet meer dan vijf werkdagen is gelegen.

Hoewel de Orde deze verzachting van de wettelijke vereisten op zichzelf toejuicht, is de Orde van mening dat de voorgestelde periode dermate kort is dat zij in de praktijk te weinig soelaas biedt. De Orde meent dat een aanmerkelijk ruimhartiger beleid hier op zijn plaats zou zijn. Daarbij brengt de Orde in herinnering dat de Hoge Raad onder de huidige wet het criterium heeft ontwikkeld dat indien de periode tussen de economische eigendomsverkrijging en de juridische levering voor geen ander doel worden benut dan de afwikkeling van de koopovereenkomst aanmerkelijk meer ruimte biedt. De Orde bepleit te voorzien in een periode die ten minste twee tot drie maanden bedraagt.

3.2 Het huidige fiscale eenheid regime biedt een aantal tegemoetkomingen in het kader van de totstandkoming van een fiscale eenheid. De Orde vermeldt in dit kader de driemaandsperiode gedurende welke certificering ongedaan kan worden gemaakt. Tijdens de parlementaire behandeling is ter zake opgemerkt dat aan dergelijke tegemoetkomingen geen behoefte meer zou bestaan, nu tussentijdse voeging mogelijk wordt. Dit gegeven lost echter zeker niet alle praktijkproblemen op. Het zal bijvoorbeeld niet altijd mogelijk zijn voorafgaande aan de overdracht van de aandelen tot decertificering over te gaan. De Orde constateert een in een praktijk breed gevoelde behoefte het op dit punt bestaande beleid te continueren en bepleit dan ook een regeling in het Besluit te treffen die hierin voorziet.

4. ARTIKEL 6

4.1 Artikel 6, eerste lid vermeldt dat het verzoek om een fiscale eenheid wordt gedaan door invulling van een door de inspecteur daartoe uitgereikt formulier. De woorden 'daartoe uitgereikt' lijken er – in afwijking van de huidige gang van zaken – op te wijzen dat een verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur tot uitreiking van het formulier. De Orde vraagt zich af of dit inderdaad zo bedoeld is en merkt daarbij op dat zij niet inziet welk doel een dergelijke uitreiking zou dienen. Daarbij kan worden opgemerkt dat de op grond van artikel 15, vijfde lid Wet Vpb 1969 (nieuw) verkorte termijn aldus nog verder zou worden verkort. De Orde ziet dan ook graag bevestigd dat de huidige werkwijze, waarbij belastingplichtigen zonder tussenkomst van de inspecteur met behulp van formulier Vpb 53a hun verzoek kunnen indienen blijft gehandhaafd.

4.2 De Orde constateert dat in artikel 6, tweede en derde lid aan de moedermaatschappij de verplichting wordt opgelegd op het voegingstijdstip en het ontvoegingstijdstip een vermogenopstelling op te stellen en deze bij de aangifte te voegen. De Orde vraagt zich af hoe deze bepaling zich verhoudt met de volgende opmerking in de Memorie van Toelichting (blz. 10): "Uitgangspunt zal daarbij zijn te voorkomen dat de moedermaatschappij bij een voeging in de loop van het boekjaar genoodzaakt zal zijn tussentijds de boeken op te maken". Teneinde de administratieve lasten voor ondernemingen tot het strikt noodzakelijke te beperken zou de Orde willen bepleiten dat de moedermaatschappij geen volledige balans hoeft op te stellen, doch slechts de verplichting heeft inzicht te verschaffen in die balansposten die haar verhouding met de te (ont)voegen dochtermaatschappij betreffen.

5. ARTIKEL 8

5.1 De moedermaatschappij dient bij de aangifte jaarlijks de balansen en resultatenrekeningen te overleggen zoals deze door de daartoe bevoegde organen van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij zijn vastgesteld (art. 8, eerste lid, van het Besluit). De bewoordingen van dit artikel lijken te duiden op het moeten overleggen van de statutaire jaarrekeningen. De Orde vraagt zich af op welke delegatiebepaling dit voorschrift is gebaseerd.

Voorts kan worden opgemerkt dat een dochtermaatschappij die op grond van art. 2:403 BW niet hoeft te publiceren, veelal geen statutaire jaarrekening (meer) heeft. Dienen, in geval ervoor gekozen is om geen statutaire jaarrekening meer op te stellen, dan toch dergelijke stukken van de maatschappijen overgelegd te worden op grond van de onderhavige bepaling? Mocht dit toch het geval zijn, dan leidt het voorschrift van art. 8, eerste lid, van het Besluit tot een verzwaring van de administratieve lasten ondanks de verzekering in de Nota van toelichting dat de codificatie en de aanpassing van de bestaande voorwaarden voor fiscale eenheden per saldo niet tot een verzwaring van de administratieve verplichtingen voor het bedrijfsleven leiden.

5.2 De inspecteur die belast is met de aanslagregeling van de moedermaatschappij kan verzoeken om de balans van de fiscale eenheid jaarlijks te doen toelichten met een staat die aangeeft tot welke maatschappij de activa en passiva behoren (artikel 8, tweede lid, van het Besluit). Ook met betrekking tot het tweede lid van artikel 8 van het Besluit rijst de vraag op welke delegatiebepaling dit voorschrift is gebaseerd. Evenals bij het eerste lid merken wij op dat een dochtermaatschappij die op grond van art. 2:403 BW niet hoeft te publiceren vaak geen statutaire jaarrekening (meer) heeft, zodat het voorschrift van art. 8, tweede lid, van het Besluit evenzeer tot een verzwaring van de administratieve lasten kan leiden. Het komt de Orde voor dat de inspecteur op grond van zijn bevoegdheden onder de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen bijna alles kan vragen wat hij dienstig acht voor de heffing en dat derhalve deze aparte informatieplichten nodeloos belastend zijn.

5.3 Het komt de Orde voor dat een gedeelte van de tekst van artikel 8 lid 4 is weggevallen hetgeen onmiskenbaar een omissie is.

6. ARTIKEL 9A

6.1 Art. 9a, tweede lid, van het Besluit betreft de situatie waarin een vennootschap reeds als dochtermaatschappij is gevoegd in een fiscale eenheid, waarna de moedermaatschappij alsnog de resterende aandelen in die dochtermaatschappij verwerft (uitbreiding van een aandelenbezit van 95%). Art. 9a, tweede lid, van het Besluit sluit uit dat de verwervingskosten van aandelen van aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid in aftrek worden gebracht. Onduidelijk is wat in dit verband moet worden verstaan onder het begrip “verwervingskosten”. Heeft dit begrip betrekking op de kale aankoopprijs van de aandelen, of heeft het begrip betrekking op de bijkomende aankoopkosten? Indien dit begrip betrekking heeft op de bijkomende aankoopkosten, hoe moet artikel 9a, tweede lid, van het Besluit dan worden gezien in het licht van het recente arrest HR 24 mei 2002, nr 37 021, V-N 2002/27.13 inzake de aftrekbaarheid van acquisitiekosten van een deelneming?

7. ARTIKEL 11

7.1 Is de zienswijze van de Orde correct dat toepassing van artikel 15ae Wet en artikel 11 Besluit (in hun onderlinge samenhang bezien) ertoe zal leiden dat bij een volgtijdige voeging ook de “interne verrekening” bij de in artikel 15ae, lid 1, onderdelen a en b bedoelde bestaande fiscale eenheid geschiedt conform de regeling van artikel 11 van het Besluit?

De Orde geeft daarbij het volgende voorbeeld ter toelichting:

<i>jaar</i>	<i>combinatie</i>	<i>M</i>	<i>D1</i>	<i>D2</i>	<i>D3</i>
1			- 100		
2	M/D1: - 40	+ 80	- 120		
3	M/D1/D2/D3:120	+ 60	+100	+ 40	- 80
	interne verrekening	- 40		- 40	+ 80
	interne verrekening M/D1	- 40			

Aangezien in jaar 3 de combinatie M/D1 een voorvoegingsverlies heeft, wordt het verlies van D3 zoveel mogelijk in mindering gebracht op de winst van D2. Het restant verlies van D3, dient in mindering te worden gebracht op het resultaat van de combinatie M/D1. Daarna kan het verlies van de combinatie M/D1 uit jaar 2 worden verrekend. Aangezien binnen de combinatie M/D1 alleen D1 een voorvoegingsverlies heeft, lijkt uit de onderlinge samenhang van voornoemde regelingen te volgen dat het restantverlies van D3 uit jaar 3 volledig wordt toegerekend aan de winst van M. Na verliesverrekening uit jaar 2 resteert bij D1 nog een winst van 80 waarmee een deel van haar verlies uit jaar 1 kan worden gecompenseerd. Kan worden bevestigd dat dit een juiste toepassing van artikel 11 is?

8. ARTIKEL 13

8.1 Artikel 13, eerste lid bepaalt dat de fiscale eenheid van de daar genoemde maatschappijen eindigt op het onmiddellijk aan de bedrijfsfusie, splitsing of fusie voorafgaande tijdstip. Mag de Orde dit aldus begrijpen dat bedoeld wordt op het tijdstip van wanneer af de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te worden gehouden?

9. ARTIKEL 14

9.1 In de toelichting op artikel 14 wordt opgemerkt dat dit artikel inhoudelijk overeenkomt met standaardvoorwaarde 11, letter d. De Orde mist evenwel de in de Memorie van Toelichting bij artikel 13d, achtste lid aangekondigde regeling die overeen zou stemmen met de huidige standaardvoorwaarde 11, letter b tweede, derde en vierde volzin (de zogenoemde waardesprongregel). De Orde vermoedt dat het hier om een omissie gaat en verzoekt deze te herstellen.

9.2 Wanneer een regeling overeenkomstig de huidige standaardvoorwaarde 11, letter b, tweede, derde en vierde volzin (de zogenoemde waardesprongregel) wordt opgenomen, kan dan worden aangegeven op welke wijze deze waardesprongregel moet worden toegepast indien tijdens de fiscale eenheid door de moedermaatschappij aandelen zijn gekocht boven de 95% die zij reeds bezit of aandelen zijn verkocht tot een belang van 95%. Stel bijvoorbeeld dat een moedermaatschappij 100% van de aandelen bezit van een dochtervennootschap en daarmee een fiscale eenheid aangaat. Stel dat bij voeging sprake is van een waardesprong van 1000 negatief (omdat de waarde van de aandelen in de dochtermaatschappij 1000 hoger is dan de fiscale boekwaarde van de activa en passiva). Na een aantal jaren verkoopt de moedermaatschappij 4% van de aandelen aan een derde. Weer een jaar later verbreekt zij op verzoek de fiscale eenheid en verkrijgt zij weer een deelneming (96%).

Wordt in voorkomende gevallen nu de gehele waardesprong van 1000 (die zag op 100% van de aandelen) toegerekend aan het opgeofferde bedrag van de 96% deelneming? En wat in het omgekeerde geval, waar de moedermaatschappij haar 96% belang zou hebben uitgebreid tot bijv. 100%?

10. ARTIKEL 27

10.1 In artikel 27, eerste lid wordt aan een aantal buitenlandse belastingplichtigen het recht ontzegd deel uit te maken van een fiscale eenheid. Daarbij wordt als argument gehanteerd dat dubbele verliesnemering wordt voorkomen. Naar de Orde aanneemt wordt hierbij gedoeld op het feit dat bij dezelfde belastingplichtige dubbele verliesnemering mogelijk wordt. Dit is het gevolg van de in artikel 33 van het Besluit gemaakte keuze de deelnemingsverhoudingen in dergelijke gevallen intact te laten. Dit aspect is wellicht ook anders en eenvoudiger op te lossen door hiervoor een maatregel te treffen in artikel 33, zoals aldaar ook voor kwalificerende deelnemingen is gebeurd. Door de uitsluiting van ter belegging gehouden aandelen kunnen in situaties waarin sprake is van betrekkelijk passieve holdings discussies ontstaan over de vraag of BNB 1974/2 in de weg staat aan het aangaan van een fiscale eenheid. De Orde bepleit derhalve dit artikel te laten vervallen en het gesignaleerde probleem in artikel 33 op te lossen.

10.2 Ingevolge artikel 27 kan een buitenlandse belastingplichtige uitsluitend als dochtermaatschappij deel uitmaken van een fiscale eenheid indien ten aanzien van die buitenlandse dochtermaatschappij aan de voorwaarden voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling wordt voldaan. Blijkens de toelichting is dit ook voor binnenlandse belastingplichtigen het geval. Dit laatste volgt evenwel niet uit de wettekst van art. 15 Wet Vpb en kan dan om die reden naar de mening van de Orde niet als voorwaarde worden gesteld voor buitenlandse belastingplichtigen.

11. ARTIKEL 29

11.1 In de toelichting wordt beschreven dat transacties tussen een hoofdhuis en een andere maatschappij, die samen met de vaste inrichting van het hoofdhuis deel uitmaken van een fiscale eenheid, buiten de fiscale eenheid plaatsvinden. Vervolgens wordt aangegeven: *“Dergelijke transacties kwalificeren als transacties tussen verschillende lichamen en niet als transacties tussen twee maatschappijen wat mede tot gevolg heeft dat in voorkomende gevallen artikel 15ai van de wet van toepassing zou kunnen worden”*. De Orde vermoedt dat hier sprake is van een verschrijving. Kan bevestigd worden dat is bedoeld dat artikel 15ai niet van toepassing kan worden?

11.2 In het derde lid wordt geregeld dat bij de toetsing van de in artikel 20a Wet Vpb 1969 neergelegde vereisten voor de instandhouding van de verliescompensatie de buitenlands belastingplichtige als geheel (dus inclusief buitenlands hoofdhuis) moet worden gezien. De Orde vraagt zich af of deze keuze in het licht van de ratio van dit artikel de meest logische is. Indien een buitenlands belastingplichtige haar buitenlands hoofdhuis inkrimpt zonder dat haar Nederlandse activiteiten gestaakt worden, dan kunnen bij een aandelenoverdracht de Nederlandse verliezen niet langer verrekend worden, hoewel de Nederlandse activiteiten ongewijzigd zijn voortgezet. De Orde acht de meest zuivere benadering die waarin slechts de Nederlandse vaste inrichting als uitgangspunt voor de Nederlandse verliesverrekening genomen wordt.

11.3 Op grond van artikel 29, eerste lid is een buitenlandse belastingplichtige die als zodanig onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid, met zijn gehele vermogen (en dus niet alleen met het vermogen van de vaste inrichting) hoofdelijk aansprakelijk voor de vennootschapsbelastingsschulden van de fiscale eenheid. Het is de Orde niet duidelijk hoe dit zich verhoudt tot internationale regelingen met betrekking tot de invordering van belastingen.

12. ARTIKEL 33

12.1 In artikel 33, derde lid is geregeld dat artikel 13c Wet Vpb-verliezen bij voeging van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij ineens tot de winst gerekend moeten worden. De Orde ziet niet in waarom bij een te voegen buitenlandse dochtermaatschappij dient te worden afgerekend over een aanwezige 13c-claim. Een dergelijke 13c-claim ziet immers juist op in het buitenland verrichte activiteiten terwijl uitsluitend de in Nederland verrichte activiteiten in de fiscale eenheid kunnen worden opgenomen. Daarbij blijft de deelnemingsrelatie met de buitenlandse dochtermaatschappij, waarin ondergebracht de in het buitenland verrichte activiteiten, gehandhaafd en derhalve ook de 13c-claim. Nu de deelneming fiscaal zichtbaar blijft en het uitsluiten van de deelnemingsvrijstelling voor toekomstige deelnemingsvoordelen zonder enige beperking mogelijk blijft ziet de Orde geen reden in deze situaties tot directe winstneming over te gaan. De Orde pleit er dan ook voor om de voorgestelde regeling te heroverwegen.

12.2 In artikel 33, vierde lid is bepaald dat de moedermaatschappij niet langer een artikel 13ca Wet Vpb 1969 verlies kan claimen met betrekking tot een gevoegde buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij. De Orde ziet geen aanleiding artikel 13ca Wet Vpb 1969 buiten toepassing te laten voor waardemutaties die het buitenlandse hoofdhuis betreffen. Het argument van een eventuele dubbele verliesneming speelt dan immers niet. De Orde bepleit dan ook artikel 13ca slechts buiten toepassing te laten voor zover de waardedaling is toe te rekenen aan de gevoegde vaste inrichting. Een dergelijke nuancering is immers ook in artikel 35 van het Besluit aangebracht.

13. ARTIKEL 37

13.1 Artikel 37, eerste lid bepaalt dat artikel 15ai Wet Vpb 1969 (nieuw) bij verplaatsing van de werkelijke leiding van een binnenlands belastingplichtige naar het buitenland buiten toepassing blijft. Daarbij wordt een uitzondering gemaakt voor vermogensbestanddelen die zijn overgedragen aan het naar het buitenland verplaatste onderdeel van belastingplichtige. De Orde ziet niet in hoe dit in de praktijk kan worden vastgesteld. Het vermogensbestanddeel is immers overgedragen in de situatie waarin slechts sprake is van één belastingplichtige. Nu het betreffende vermogensbestanddeel binnen de Nederlandse rechtssfeer blijft kan de uitzondering naar de Orde meent beter vervallen.

14. ARTIKEL 39

14.1 Reeds tientallen jaren is ervaring opgedaan met het toepassen van de regels ter voorkoming van dubbele belasting bij fiscale eenheden. Dat deze materie voldoende uitgekristalliseerd is blijkt ook uit het feit dat de in de standaardvoorwaarden opgenomen regelingen materieel ongewijzigd in het Besluit zijn overgenomen. De Orde begrijpt in dat kader niet waarom nog een delegatiemogelijkheid moet worden opgenomen om bij ministeriële regeling nadere regels te stellen.

In het licht van de parlementaire toetsing van het regime hecht de Orde eraan de aangekondigde regeling in het Besluit op te nemen teneinde de aangekondigde maatregel op zijn merites te kunnen beoordelen en toekomstige aanpassingen eveneens via wijziging van het Besluit te laten geschieden.

15. ARTIKEL 44

15.1 Art. 44 van het Besluit regelt de wijze waarop aanspraken op verrekening van voortgewentelde bronbelasting worden meegegeven in geval van ontvoeging: deze aanspraken gaan over op de ontvoegde maatschappij van wie de belasting is geheven. In de Nota van toelichting wordt – onder verwijzing naar de Memorie van toelichting op het wetsvoorstel 26 854 – opgemerkt dat de inspecteur kan toestaan dat de aanspraak op verrekening van voortgewentelde bronbelasting meegaat met de maatschappij tot wier vermogen de vermogensbestanddelen behoren waaraan de bronbelasting is te relateren. De Orde pleit ervoor deze toezegging in het Besluit zelf op te nemen in plaats van in een opmerking in de Nota van toelichting.

16. ALGEMENE OPMERKINGEN TERZAKE VAN HET WETSVORSTEL ZELF

16.1 Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel inzake onbeperkte voorwaartse verrekening van ondernemingsverliezen (Kamerstukken II, vergaderjaar 1994-1995, 23 962, nr 3, MvT, blz. 4) heeft de staatssecretaris toegezegd zich te beraden op de wijze waarop de verrekening van vóór het verenigingstijdstip geleden verliezen die gedurende de eerste acht jaren van het bestaan van de fiscale eenheid nog niet tot verrekening zijn gekomen, na afloop van die periode kan plaatsvinden. Met betrekking tot voorvoegingsverliezen die tevens als aanloopverliezen zijn aan te merken, geldt de regeling dat gedurende de termijn waarbinnen voorwaartse verliesverrekening mogelijk was van "gewone" verliezen (derhalve acht jaren), een zelfstandige winstberekening per maatschappij dient plaats te vinden, waarna in latere jaren verrekening mogelijk is met winst van de combinatie zonder dat winstsplitsing hoeft plaats te vinden (zie de huidige 3e standaardvoorwaarde, onderdeel d).

In het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 januari 1996 (nr DB95/2014M, V-N 1996/665) inzake de verrekening van voorvoegings-verliezen/voorfusieverliezen bij onbeperkte carry-forward, deelt de staatssecretaris mee dat een heroverweging van het systeem van verliesverrekening over de aanvang van de fiscale eenheid heen onderdeel zal uitmaken van de herziening van het regime fiscale eenheid. De Orde merkt op dat noch in het wetsvoorstel herziening regime fiscale eenheid noch in het Besluit nader op de bovenvermelde problematiek wordt ingegaan. In het nu voorgestelde regime ontbreekt zelfs een regeling welke vergelijkbaar is met de huidige 3e standaardvoorwaarde, onderdeel d. Dit laatste zou betekenen dat te allen tijde – dus ook na ommekomst van acht jaren, alsmede in geval van voorvoegingsverliezen die als aanloopverliezen zijn aan te merken – winstsplitsing dient plaats te vinden. De Orde pleit ervoor deze omissie te herstellen.

16.2 Is de lezing van de Orde juist dat het aanmerken van in een fiscale eenheid opgenomen maatschappijen als verbonden lichamen in de zin van artikel 10a van de wet uitsluitend is bedoeld om de mogelijke toepassing van regelingen die aanknopen bij transacties tussen verbonden lichamen na verbreking van een fiscale eenheid te kunnen effectueren?

(Achtergrond van deze vraag is de gesignaleerde onduidelijkheid inzake toepassing 10a binnen fiscale eenheid indien met een buiten fiscale eenheid aangetrokken geldlening een binnen fiscale eenheid “besmette” transactie wordt gefinancierd terwijl de fiscale eenheid als geheel geen “besmette” transactie verricht).

16.3 In de Nota naar aanleiding van het Verslag, TK, 26 854, nr. 6 wordt ten aanzien van de gedachte dat, gelet op de ratio van het voorgestelde art. 15ad, “besmette” rente in aftrek kan worden gebracht op de winst van maatschappijen die na het tijdstip van de verwerving van de “besmette” maatschappij tot de fiscale eenheid gaan behoren door de staatssecretaris geantwoord dat hij deze zienswijze niet zonder meer onderschrijft. De Orde zou het op prijs stellen indien kan worden aangegeven wanneer die zienswijze wel wordt onderschreven. De Orde geeft daarbij in overweging een onderscheid te maken tussen (a) de situatie waarin een reeds voor de verwerving van de “besmette” maatschappij door de acquirerende vennootschap gehouden dochtermaatschappij gelijktijdig met of na de verwerving wordt gevoegd en (b) de situatie waarin een na de verwerving van de “besmette” maatschappij door de acquirerende vennootschap verworven dochtermaatschappij wordt gevoegd.

16.4 Kan voorts de verhouding worden aangegeven tussen de voorgestelde tekst van art. 15ad, eerste lid, Wet Vpb “zonder rekening te houden met het aan die andere maatschappij en de maatschappijen waarin die maatschappij ten tijde van de verwerving een belang had als bedoeld in art. 10a, vierde lid, toe te rekenen deel daarvan” en de voorgestelde tekst van art 10a, vierde lid, onderdeel d “tenzij het de toepassing betreft van artikel 15ad”. Terzake verwijst de Orde naar het artikel van Peeters (WFR 2002/6479, blz. 618).

16.5 De Orde vraagt zich af op welke wijze een verzoek voor toepassing van het overgangsregime kan worden ingediend (handhaving van het huidige regime gedurende een periode van maximal twee jaar ex art. IV, tweede lid, van het wetsvoorstel). In art. V, lid 2, wetsvoorstel staat dat het verzoek ex art. V, lid 1, wordt gedaan gelijktijdig met de aangifte over het laatste boekjaar voor het tijdstip waarop deze wet van toepassing wordt. Geldt dit ook voor artikel IV, lid 2, van het wetsvoorstel?

De Orde zou het bijzonder op prijs stellen indien u de bovenstaande vragen en opmerkingen bij uw afwegingen en bij de discussie met de Staatssecretaris van Financiën zou willen betrekken.

Een kopie van deze brief heeft de Orde heden verzonden aan de (demissionair) Staatssecretaris. Uiteraard is de Orde gaarne bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

mr. M.J. van Dieren