

Kenmerk	W06.02.0446/IV
Datum advies	30 oktober 2002
Vindplaats	Bijvoegsel Staatscourant 14 januari 2003, nr 9

Volledige tekst

Ontwerpbesluit met nota van toelichting houdende vaststelling van het Besluit fiscale eenheid 2003.

Bij Kabinetsmissive van 14 oktober 2002, no.02.004659, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het ontwerpbesluit met nota van toelichting houdende vaststelling van het Besluit fiscale eenheid 2003.

Het ontwerpbesluit vormt de codificatie van de standaardvoorwaarden voor een fiscale eenheid voorzover deze voorwaarden niet in de nieuwe wettelijke bepalingen inzake de fiscale eenheid zijn opgenomen. Tevens worden in het besluit regelingen getroffen met betrekking tot de verruiming van de mogelijkheden om een fiscale eenheid te vormen. De Raad van State plaatst enige kanttekeningen bij het ontwerpbesluit, en adviseert het ontwerpbesluit en de toelichting op enkele punten aan te passen.

1. Het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (Kamerstukken II 1999/2000, 26 854) heeft ook ten doel het gehele regime van de fiscale eenheid in algemeen geldende regelgeving op te nemen. Onder de huidige regeling worden aan de toepassing van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) voorwaarden gesteld door de minister. Deze voorwaarden zijn in het algemeen de zogenoemde standaardvoorwaarden, die zijn gepubliceerd en incidenteel worden aangepast aan wijzigingen in wetgeving of andere omstandigheden.

In het voorstel van wet zijn de standaardvoorwaarden voor een belangrijk gedeelte in de nieuwe regeling opgenomen. De overige standaardvoorwaarden voorzover nog van belang en het bestaande beleid, dat deels in besluiten is vastgelegd, zijn in dit ontwerpbesluit gecodificeerd.

Aan deze codificatie, die betrekking heeft op het gehele regime, wordt afbreuk gedaan, indien onderwerpen die in deze regelgeving opgenomen kunnen worden, daarin geen regeling vinden maar in beleidsbesluiten worden geregeld. Daarbij moet tevens in aanmerking worden genomen dat er voor de minister anders dan in het huidige regime, naast de in artikel 15, tiende lid, Wet Vpb 1969 opgenomen delegatie geen eigen beleidsruimte bestaat; hij heeft geen bevoegdheid (meer) om voorwaarden te stellen. In de toelichting op artikel 14 van het besluit wordt opgemerkt, "dat, evenals onder de huidige wetgeving, in een beleidsbesluit zal worden bepaald dat op verzoek van de betrokken rechtspersonen en onder het stellen van nadere voorwaarden, de fiscale eenheid bij een juridische fusie of zuivere

splitsing gecontinueerd zal kunnen worden".

De Raad is van oordeel dat deze opmerking strijdt met het nieuwe regime en adviseert de regeling inzake de continuering van de fiscale eenheid bij een juridische fusie of zuivere splitsing in het ontwerpbesluit op te nemen.

2. In de toelichting op artikel 45 wordt opgemerkt dat in afwijking van de in dat artikel getroffen regeling de inspecteur in voorkomende gevallen, bijvoorbeeld bij of na een reorganisatie, zal kunnen toestaan, dat de onverrekenende bronbelasting meegaat met de maatschappij tot wier vermogen de vermogensbestanddelen behoren waaraan de bronbelasting is te relateren.

Deze bevoegdheid van de inspecteur is niet gegrond op enige bepaling in de nieuwe regeling. De Raad is van oordeel dat deze opmerking strijdt met het nieuwe regime en met het in de Algemene wet bestuursrecht opgenomen verbod van subdelegatie, en adviseert de voorgestelde mogelijkheid van afwijkende toerekening van onverrekenende bronbelasting (rechtstreeks) in het ontwerpbesluit op te nemen.

3. In de toelichting op artikel 2 wordt gesteld dat aandelen die geen recht geven op winst en vermogen, bijvoorbeeld aandelen waaraan alleen een benoemingsrecht is verbonden, bij de bepaling van het bezitspercentage buiten beschouwing blijven. Aan het regime voor de fiscale eenheid ligt ten grondslag dat de moedermaatschappij de volledige zeggenschap heeft over de dochtermaatschappij. Deze volledige zeggenschap wordt doorbroken indien het stemrecht niet geheel aan de moedermaatschappij opkomt. De tekst van artikel 15 Wet Vpb 1969 laat geen ruimte voor een onderscheid in aandelen die recht geven op winst en vermogen van de vennootschap en aandelen die (alleen) recht geven op stemrecht, al dan niet beperkt tot bepaalde onderwerpen.

De Raad adviseert deze opmerking uit de toelichting te schrappen.

4. Artikel 4 beoogt het tijdstip van het verkrijgen van de economische eigendom beslissend te achten voor de toepassing van het regime van de fiscale eenheid, mits de juridische eigendom van de aandelen binnen vijf werkdagen is verkregen. Met deze regeling wordt invulling gegeven aan de in het arrest van de Hoge Raad van 10 januari 2001, BNB 2001/254, genoemde voorwaarde van het onverwijld afwikkelen van de koopovereenkomst. De tekst van artikel 4 laat echter de uitleg open, dat zowel aan de vijf-dagentermijn moet worden voldaan als aannemelijk moet worden gemaakt dat door partijen beoogd is om de juridische levering onverwijld te doen geschieden. Daarmee wordt alsnog de problematiek rond de uitleg van de term overwijd binnengehaald. De "enkele" vijf-dagentermijn lijkt voldoende waarborg te bieden dat onverwijld gehandeld wordt om de juridische levering tot stand te brengen.

De Raad adviseert de zinsnede "mits door partijen is beoogd om de juridische levering onverwijld te doen geschieden na de overgang van de economische eigendom" te schrappen.

5. De in artikel 4, eerste lid, laatste volzin, genoemde verlenging van de vijf-dagentermijn tot drie maanden kan te kort blijken te zijn indien derden, zoals bijvoorbeeld de Europese commissie, toestemming voor de transactie moeten geven. Indien omstandigheden die zijn gelegen buiten de invloedssfeer van de belastingplichtige, spelen, zou gedurende de gehele periode van besluitvorming door die derde de vijf-dagentermijn geschorst dienen te worden. De Raad adviseert de periode van verlenging nader te bezien.

6. Eén van de voorwaarden voor het vormen van een fiscale eenheid is, dat de boekjaren van

de betrokken vennootschappen statutair en feitelijk samenvallen. Artikel 5, eerste lid, treft een regeling voor de voeging van een nieuw opgerichte dochtermaatschappij teneinde deze met ingang van de oprichting te kunnen voegen. Onder het huidige regime is eveneens een goedkeurende regeling getroffen met betrekking tot de voeging van een bestaande dochtermaatschappij die een van de moedermaatschappij afwijkend boekjaar heeft mits het traject van statutenwijziging is ingezet.

De Raad adviseert deze regeling ook in het ontwerpbesluit op te nemen.

7. Met betrekking tot de zogenoemde kasgeldvennootschappen is in de memorie van toelichting van het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (Kamerstukken II 1999/2000, 26 854, nr.3, blz.22) gesteld dat onder bepaalde voorwaarden opnemings onder ontbindende voorwaarde in een fiscale eenheid mogelijk is. Dit beleid is niet in het ontwerpbesluit gecodificeerd. De Raad adviseert het ontwerpbesluit op dit punt aan te vullen.

8. In artikel 6, derde lid, wordt bepaald dat de moedermaatschappij na een voeging bij de aangifte van de fiscale eenheid een vermogensopstelling op het voegingstijdstip voegt waarin de verhoudingen met de dochtermaatschappij zijn opgenomen. Deze bepaling lijkt verder te gaan dan de opmerking in de memorie van antwoord van het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (Kamerstukken I 2001/02, 26 854, nr.45d, blz.6), dat de moedermaatschappij slechts verplicht wordt inzicht te verschaffen in de balansposten die de verhouding met de gevoegde dochtermaatschappij betreffen.

De Raad adviseert de reikwijdte van artikel 6, derde lid, nader toe te lichten.

9. Artikel 8, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bepaalt, dat ieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden is aangifte te doen. De verplichting tot het doen van aangifte komt aldus eerst op na de uitnodiging daartoe. Op grond daarvan is het niet nodig in artikel 8, derde lid, van het ontwerpbesluit te bepalen, dat de verplichting tot het doen van aangifte niet rust op de bestuurders of vereffenaars van een dochtermaatschappij. Volstaan kan worden met de aanpassing van de in artikel 6, derde lid, AWR bedoelde ministeriële regeling, waarbij op deze bestuurders of vereffenaars geen plicht tot het verzoeken om uitnodiging tot het doen van aangifte wordt gelegd en de inspecteurs op te dragen geen uitnodiging tot het doen van aangifte te doen aan bestuurders of vereffenaars van dochtermaatschappijen. Een zodanige regeling voorkomt dat bij een algemene maatregel van bestuur wordt afgeweken van een wettelijke regeling zonder dat daarvoor een grondslag is gegeven.

De Raad adviseert artikel 8, derde lid, van het ontwerpbesluit te heroverwegen.

10. Artikel 15 heeft betrekking op de bepaling van het opgeofferde bedrag van een dochtermaatschappij na ontvoeging. In het vigerende regime wordt bij de bepaling van het opgeofferde bedrag rekening gehouden met de ten tijde van de ontvoeging nog aanwezige goodwill en stille reserves. In de memorie van antwoord van het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (Kamerstukken I 2001/02, 26 854, nr.45d, blz.16) is opgemerkt dat van deze waardesprong is afgezien op grond van praktische overwegingen, aangezien het vaak moeilijk is vast te stellen welke stille reserves en goodwill op het voegingstijdstip aanwezig waren en op het ontvoegingstijdstip nog bij de dochtermaatschappij aanwezig zijn. Deze opmerking overtuigt de Raad niet aangezien de bewijslast met betrekking tot de waardesprong op de

betrokken vennootschap rust. De mogelijkheid om aan te tonen dat de waardesprong gerechtvaardigd is, dient te blijven bestaan.

De Raad adviseert het vigerende regime op dit punt te continueren.

11. In artikel 40 wordt met betrekking tot de regeling ter voorkoming van dubbele belasting aan de minister gedelegeerd nadere regels te stellen inzake de toedeling van de winst van een fiscale eenheid in het kader van verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting. Uit de toelichting op dit hoofdstuk van het besluit is af te leiden dat de vigerende regeling wordt voortgezet. Tevens wordt in de memorie van antwoord van het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (Kamerstukken I 2001/02, 26 854, nr.45d, blz.19-20) en in de toelichting op artikel 40 al geconcretiseerd waarop de nadere regelgeving zal zien. Naar het oordeel van de Raad zijn de genoemde gevallen van samenloop niet zodanig technisch en gedetailleerd dat zij niet in het ontwerpbesluit kunnen worden opgenomen.

De Raad adviseert de regeling ter voorkoming van dubbele belasting geheel in het ontwerpbesluit op te nemen.

12. De zogenoemde hybride geldlening heeft inmiddels een plaats gekregen in de vennootschapsbelastingwetgeving. Bij de parlementaire behandeling van de fiscale eenheid is nagenoeg geen aandacht aan deze figuur gegeven.

De Raad adviseert in de toelichting uiteen te zetten of en in hoeverre de hybride geldlening tot nadere regeling in het fiscale eenheidregime aanleiding geeft.

De Raad van State geeft U in overweging in dezen een besluit te nemen, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De Vice-President van de Raad van State

Nader rapport (reactie op het advies) van 13 december 2002

1. Aan het advies van de Raad om de regeling waarbij een juridische fusie of splitsing binnen fiscale eenheid kan plaatsvinden zonder verbreking van de fiscale eenheid, in het ontwerpbesluit op te nemen, heb ik gevolg gegeven. Daarbij is de onder het huidige regime geldende goedkeurende regeling, met aanpassingen aan de nieuwe systematiek onder het herziene regime, in grote lijnen gecontinueerd.

2. Naar aanleiding van het oordeel van de Raad heb ik de in de toelichting op artikel 45 (in de nieuwe nummering: artikel 47) opgenomen goedkeuring, opnieuw bezien. Daarbij ben ik tot de slotsom gekomen dat het op dit moment de voorkeur verdient de uitwerking van artikel 45 in de praktijk te volgen. Mochten zich in de praktijk problemen voordoen indien de band tussen onverrekenende buitenlandse bronbelasting en de vermogensbestanddelen waarop die bronbelasting betrekking heeft bij ontvoeging wordt verbroken, dan zal van geval tot geval worden bezien hoe daarmee moet worden omgegaan.

3. Uit de nieuwe tekst van artikel 15 van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 volgt dat alleen relevant zijn aandelen in het nominaal gestort kapitaal van de dochtermaatschappij. Al dan niet op naam gestelde "rechten" die niet participeren in het gestorte kapitaal, en waaraan benoemingsrechten of stemrechten zijn verbonden, worden volgens de wettekst derhalve buiten beschouwing gelaten.

Aan het advies van de Raad om de opmerking "Aandelen die geen rechten geven op winst en vermogen, bijvoorbeeld aandelen waaraan alleen een benoemingsrecht is verbonden, blijven hierbij buiten beschouwing" uit de toelichting op artikel 2 te schrappen, heb ik daarom geen gevolg kunnen geven.

4. De Raad adviseert om in artikel 4 de zinsnede "mits door partijen is beoogd om de juridische levering onverwijld te doen geschieden na de overgang van de economische eigendom" te schrappen.

Het artikel beoogt namelijk om slechts een tegemoetkoming te geven in het geval waarin tot op de laatste dag voor de gewenste datum van voeging nog onderhandeld wordt over de koopovereenkomst inzake de aandelen in de over te nemen dochtermaatschappij, waardoor het niet mogelijk is om de economische en juridische eigendom tegelijkertijd te leveren, terwijl het wel de bedoeling is om de juridische eigendom onverwijld te verkrijgen. Een voorbeeld vormt de casus die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 10 januari 2001, nr. 36109, onder meer gepubliceerd in BNB 2001/254. Als de genoemde zinsnede zou worden weggelaten, zou de belastingplichtige uitdrukkelijk de mogelijkheid worden geboden om gedurende de vijfdagentermijn transacties te verrichten onder het regime van de fiscale eenheid zonder dat hij de volledige eigendom bezit en zonder dat hij de intentie heeft om in die periode de volledige eigendom te verkrijgen.

Wel heb ik in de opmerking van de Raad aanleiding gevonden om de regeling iets anders vorm te geven, in die zin dat de bewijslast om aannemelijk te maken dat partijen niet hebben beoogd om de juridische eigendom onverwijld te leveren na de overgang van de economische eigendom bij de inspecteur komt te rusten. Hiertoe is artikel 4 gewijzigd.

5. De Raad adviseert om de periode van drie maanden die is opgenomen in de laatste volzin van het eerste lid van artikel 4 nader te bezien, omdat deze periode te kort kan blijken te zijn. De driemaandstermijn ziet op situaties waarin het, door omstandigheden die zijn gelegen buiten de invloedssfeer van belanghebbende, niet mogelijk is om de juridische eigendom van de aandelen te verwerven binnen vijf werkdagen na verkrijging van de economische eigendom. Zoals in de toelichting bij artikel 4 is aangegeven, sluit deze termijn aan bij bestaand beleid. De ervaring die met dit beleid is opgedaan, wijst er niet op dat de geboden termijn van drie maanden problemen oplevert.

6. Ik heb gevolg gegeven aan het advies van de Raad om de goedkeurende regeling met betrekking tot de voeging van een bestaande dochtermaatschappij die een afwijkend boekjaar heeft van de moedermaatschappij in het ontwerpbesluit op te nemen. Het betreft de dochtermaatschappij die het traject van statutenwijziging heeft ingezet om het boekjaar gelijk aan de moedermaatschappij te laten zijn.

Voorts heb ik van de gelegenheid gebruik gemaakt in het desbetreffende artikel 5 een nieuw lid op te nemen waarin is geregeld dat niet alleen een nieuw opgerichte dochtermaatschappij maar ook een nieuw opgerichte moedermaatschappij bij of vlak na oprichting deel uit kan maken van een fiscale eenheid.

7. Volgens de nieuwe tekst van artikel 15, derde lid, onderdeel f, van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 kan een dochtermaatschappij niet in een fiscale eenheid worden opgenomen wanneer de aandelen in de dochter door de moedermaatschappij als voorraad - in de zin van de regeling voor de deelnemingsvrijstelling - worden gehouden. Voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling heeft de Belastingdienst/Grote Ondernemingen te Amsterdam om redenen van doelmatigheid met een aantal banken bewijsafspraken gemaakt over de vraag of aandelen in zogenoemde kasgeldvennootschappen al dan niet als voorraad worden gehouden. Van deze afspraak is mededeling gedaan in Infobulletin 1991/321. De afspraak houdt in dat als bij de aankoop de "discount" bij de moeder wordt belast, de moeder de aandelen in de dochter ten minste twaalf maanden houdt en bij verkoop van de aandelen de "upcount" wordt belast, wordt aangenomen dat de aandelen niet als voorraad worden gehouden.

Op de door de Raad aangehaalde plaats in de memorie van toelichting is gemeld dat wanneer volgens deze afspraak aandelen niet als voorraad worden gehouden, dat doorloopt naar het regime van de fiscale eenheid. Als volgens de bewijsafpraak de aandelen in de dochter niet als voorraad wordt gezien, kan derhalve een fiscale eenheid met de kasgeldvennootschap worden aangegaan. Een praktisch probleem daarbij vormt de hiervoor aangeduide wachtp periode van twaalf maanden. Als moedermaatschappij en kasgeldvennootschap daarom verzoeken, is er geen bezwaar tegen dat de fiscale eenheid reeds ingaat bij de aanvang van de wachtt ermijn mits beiden akkoord gaan dat er een verbreking met terugwerkende kracht plaatsvindt indien in de wachtp eriode -ondanks de eerdere bedoeling - de aandelen in de kasgeldvennootschap worden verkocht.

Nu het hier betreft een voortborduren op een bewijsafpraak die; niet is neergelegd in de wet op de vennootschapsbelasting 1969, verdient het mijns inziens geen aanbeveling in het Besluit fiscale eenheid 2003 een regeling op te nemen die aansluit bij deze bewijsafpraak. Aan de aanbeveling van de Raad heb ik dan ook gemeend geen gevolg te kunnen geven.

8. In artikel 6, derde lid, wordt bepaald dat de moedermaatschappij na een voeging bij de aangifte van de fiscale eenheid een vermogensopstelling op het voegingstijdstip voegt waarin de verhoudingen met de dochtermaatschappij zijn opgenomen. De Raad voert aan dat deze bepaling verder lijkt te gaan dan de opmerking in de memorie van antwoord aan de Eerste Kamer bij het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (Kamerstukken I, 2001/02, 26 854, nr. 45d, blz. 12) dat de moedermaatschappij slechts verplicht wordt inzicht te verschaffen in de balansposten die de verhouding met de gevoegde dochtermaatschappij betreffen. In de opmerking van de Raad heb ik aanleiding gevonden de formulering van artikel 6, derde lid, aan te passen.

9. De Raad geeft aan dat het niet nodig is om in artikel 8, derde lid, te bepalen dat de verplichting tot het doen van aangifte vennootschapsbelasting niet rust op de bestuurders of vereffenaars van een dochtermaatschappij. Volgens de Raad kan worden volstaan met aanpassing van de op de Algemene wet inzake rijksbelastingen gebaseerde ministeriële regeling op dit punt.

De opmerking van de Raad heeft mij aanleiding gegeven om de tekst van artikel 8, derde lid, aan te passen. Uit de nieuwe tekst van artikel 15, eerste lid, eerste volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vloeit voort dat binnen de fiscale eenheid de belasting wordt geheven alsof er één belastingplichtige is. Ten aanzien van de aangifte betekent dit dat slechts één maatschappij aangifte hoeft te doen. Verder bepaalt de tweede volzin van voornoemd lid van artikel 15, dat de belasting wordt geheven bij de moedermaatschappij. De

moedermaatschappij is dus de belastingplichtige die verplicht is tot het doen van aangifte voor de fiscale eenheid; de dochter is dat niet. De eerste volzin van het derde lid van artikel 8 kan daarom vervallen.

10. Naar aanleiding van artikel 15 van het ontwerpbesluit - welk artikel gaat over de verdeling van het opgeofferde bedrag van een dochtermaatschappij bij ontvoeging van die maatschappij - heeft de Raad een opmerking gemaakt over het in wetsontwerp 26 854 opgenomen artikel 13d, achtste lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In dat artikellid staat dat bij verbreking van de fiscale eenheid het opgeofferde bedrag van de ontvoegde dochtermaatschappij wordt gesteld op een bedrag dat gelijk is aan het fiscale eigen vermogen van de dochter, verminderd met de fiscale reserves van die dochter. De Raad merkt op dat onder het vigerende regime - volgens standaardvoorwaarde 11 - ook nog rekening wordt gehouden met ten tijde van de ontvoeging aanwezige goodwill en stille reserves, voorzover deze goodwill en stille reserves ook reeds aanwezig waren bij het aangaan van de fiscale eenheid en toen reeds waren begrepen in het opgeofferde bedrag (hierna eenvoudshalve aangeduid met "waardesprongregel"). De opmerking in de memorie van antwoord aan de Eerste Kamer dat ter voorkoming van geschillen is afgezien van een verfijning van de regeling in die zin dat met een "waardesprong" wel rekening wordt gehouden, overtuigt de Raad niet. De Raad dringt aan op wetswijziging om het regime van voor 1 januari 2003 te continueren.

Anders dan de Raad ben ik niet de mening toegedaan dat continuering van het vigerende regime wenselijk is. Aan continuering van dat regime zijn namelijk aanzienlijke praktische bezwaren verbonden. Dit wordt veroorzaakt doordat niet of nauwelijks te beantwoorden vragen aan de orde zijn. Zo is het de vraag om welke goodwill het gaat: gaat het om dezelfde goodwill of ook om vervangende goodwill? Behoort de regeling per vermogensbestanddeel met stille reserves te werken of per geheel? Hoe moet worden omgegaan met overdrachten waarin goodwill of stille reserves zijn begrepen? En hoe moet worden omgegaan met verplichtingen die niet in het vermogen tot uitdrukking zijn gekomen?

Daarnaast werkt de "waardesprongregel" volstrekt willekeurig uit doordat de "waardesprong" afhankelijk is van het voegingstijdstip. Het volgende voorbeeld moge dit verduidelijken.

Stel een dochter wordt aangekocht voor 100; haar fiscaal vermogen beloopt 40. In het opgeofferde bedrag zit dus 60 begrepen aan goodwill en/of stille reserves. Indien de dochter direct in de fiscale eenheid is opgenomen, zou op het ontvoegingstijdstip ingevolge de waardesprongregel een bijtelling van 60 mogen plaatsvinden, mits de goodwill en/of stille reserve nog aanwezig zijn.

Als de dochter niet direct in de fiscale eenheid wordt opgenomen, en na de aankoop en voor de voeging een winst - na aftrek van belasting - maakt van 70 en deze niet uitkeert, is haar fiscaal vermogen op het voegingstijdstip 110. Het opgeofferde bedrag is nog steeds 100. In dit geval zou er bij een verbreking geen bijtelling op grond van de waardesprongregel mogen plaatsvinden. Integendeel zelfs: omdat het fiscaal vermogen hoger is dan het opgeofferde bedrag, zou er op het ontvoegingstijdstip een vermindering moeten plaatsvinden.

Stel dat op het ontvoegingstijdstip het vermogen van de dochter 230 bedraagt. In het eerste geval (dat van directe voeging) zou het opgeofferde bedrag $230 + 60 = 290$ worden, en in het tweede geval (geen aanstondse voeging) zou het opgeofferde bedrag $230 - 10 = 220$ worden. Vooral deze volstrekt willekeurige uitkomsten zijn voor mij reden af te zien van een waardesprongregel.

11. De aanbeveling van de Raad om de aangekondigde nadere regelgeving op het punt van de berekening van in aanmerking te nemen verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting in het besluit zelf op te nemen, heb ik niet overgenomen. Naar ik meen is een, op artikel 40 (in de nieuwe nummering: artikel 42) te baseren uitvoeringsregeling een meer geëigend instrument voor het treffen van gedetailleerde technische regelgeving. Bovendien wordt daarmee aangesloten bij de verdeling van soortgelijke regels over het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en de daarop gebaseerde uitvoeringsregeling.

12. De Raad adviseert in de toelichting uiteen te zetten of en in hoeverre de hybride geldlening tot nadere regeling in het fiscale eenheidregime aanleiding geeft. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat in het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2003 Deel II- overig fiscaal pakket) (28 608) op het punt van hybride leningen reeds een nadere regeling is opgenomen voor het nieuwe fiscale eenheidregime.

Slotopmerkingen

Naast de hiervoor reeds aangekondigde aanpassingen, is voorts van de gelegenheid gebruik gemaakt het op een aantal hierna te noemen onderdelen aan te passen of aan te vullen. In artikel 10, derde lid, is een regeling opgenomen die ziet op de vervreemding van een zodanig gering aantal aandelen in een dochtermaatschappij, dat ook na vervreemding de fiscale eenheid nog in stand blijft. De bepaling regelt dat de daardoor optredende vermogensvermeerdering niet tot de winst wordt gerekend. Ten aanzien van de verwerving van een dergelijk pakket was al geregeld dat de daaruit voortvloeiende vermogensdaling de verlies- en winstrekening niet raakt.

Aan artikel 14 is een lid toegevoegd dat ziet op de vervreemding van aandelen in een dochtermaatschappij waardoor de fiscale eenheid verbreekt. De bepaling stelt buiten twijfel dat een dergelijke vervreemding wordt behandeld als de vervreemding van een deelneming. Omdat in een dergelijk geval het vervreemdingstijdstip en het ontvoegingstijdstip samenvallen, zou daarover twijfel kunnen bestaan. Deze bepaling was al aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag aan de Eerste Kamer bij het voorstel tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) (26 854). In artikel 29 van het besluit is een additionele bepaling opgenomen voor naar Nederlands recht opgerichte lichamen welke op grond van de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting niet in Nederland zijn gevestigd. Hiermee is verzekerd dat de bepalingen van Hoofdstuk VII van het besluit ook op dergelijke lichamen van toepassing zijn.

Voorts is de regeling ten aanzien van een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij aangepast voor die gevallen waarin op het belang in die buitenlandse belastingplichtige de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is. De aanpassing beoogt voornamelijk de in die gevallen te volgen systematiek duidelijker tot uitdrukking te brengen.

In Hoofdstuk VIII, dat betrekking heeft op de voorkoming van dubbele belasting, zijn in enkele artikelen wijzigingen aangebracht die ertoe strekken de werkingssfeer van deze artikelen te verduidelijken. In artikel 43, tweede lid, dat ziet op verschuiving binnen fiscale eenheid van bronnen waarmee vrij te stellen buitenlandse winst wordt behaald teneinde de zogenoemde stallingsregeling te frustreren, is het begrip "vaste inrichting" vervangen door het begrip "vermogensbestanddeel". Hiermee blijft de toepassing van de bepaling niet beperkt tot overdrachten van vaste inrichtingen maar heeft bijvoorbeeld ook betrekking op overdrachten van in het buitenland gelegen onroerende zaken. De werkingssfeer van artikel 44, de

verrekening van bronbelasting van vóór het voegingstijdstip, is uitgebreid tot de verrekening van bronbelasting in zijn algemeenheid en is niet beperkt tot de bronbelasting die drukt op buitenlands dividend, rente en royalty's. In artikel 46 is duidelijker bepaald dat bij ontvoeging de nog door te schuiven en in te halen buitenlandse winst van een maatschappij van vóór het voegingstijdstip van die maatschappij, bij ontvoeging met die maatschappij meegaat en niet het vermogensbestanddeel volgt waarmee de buitenlandse winst in het verleden is behaald. Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt de toelichting op het punt van de verrekening van vóór het voegingstijdstip geheven buitenlandse bronbelasting met een aantal voorbeelden uit te breiden.

Ik moge U hierbij het gewijzigde ontwerpbesluit en de gewijzigde nota van toelichting doen toekomen en U verzoeken overeenkomstig dit ontwerp te besluiten.

De staatssecretaris van Financiën