

Vergaderjaar 2005–2006

30 117

Aanpassing van de regeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 betreffende de omzetting van een vaste inrichting met verliezen in een deelneming

B

MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 23 mei 2006

Het doet mij deugd dat de fracties van CDA, PvdA en VVD met belangstelling en waardering kennis hebben genomen van het wetsvoorstel. Op de nog levende vragen van genoemde fracties zal hierna nader worden ingegaan.

Algemeen

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het Marks & Spencer-arrest gevolgen moet hebben voor de in dit wetsvoorstel voorziene maatregelen en of wellicht aanvullende maatregelen nodig zijn.

In het Marks & Spencer-arrest was de vraag aan de orde of de Britse regeling voor groep relief in overeenstemming is met het EG-recht. Genoemde regeling staat het een Britse vennootschap toe het verlies van een Britse groepsvennootschap in aftrek te brengen, maar staat dit niet toe ten aanzien van een verlies van een groepsvennootschap uit een andere lidstaat van de EU. Het Hof van Justitie EG oordeelde kort gezegd dat een dergelijke regeling in overeenstemming is met het EG-recht, behalve wanneer het een verlies betreft dat in de lidstaat van oorsprong onverrekenbaar is. Alleen in dat specifieke geval verplicht het EU-recht Groot-Brittannië om het buitenlandse verlies over te nemen.

Artikel 13c moet worden gezien in nauwe samenhang met de Nederlandse inhaalregeling. Die regeling ziet op verliezen van een buitenlandse vaste inrichting. Over de behandeling van dergelijke verliezen heeft het HvJ EG zich niet uitgelaten. Het is riskant om aan een uitspraak van het HvJ EG over de Britse behandeling van buitenlandse dochters conclusies te verbinden voor de Nederlandse behandeling van vaste inrichtingen. Het HvJ EG staat toe de aftrek van buitenlandse verliezen te beperken tot uitzonderingssituaties. Een regeling als artikel 13c leidt in wezen slechts tot een heffing over winst ter grootte van eerder onverplicht in aftrek toegestane verliezen. Daarom kan ervan worden uitgegaan dat die regeling verenigbaar is met het Europese recht. Het Marks & Spencer-arrest heeft derhalve geen gevolgen voor de in dit wetsvoorstel voorziene maatregelen.

De leden van de CDA-fractie en de VVD-fractie verzoeken om een reactie op de aantekening op pagina 70 van de redactie van Vakstudie Nieuws¹ op de nota naar aanleiding van het nader verslag van de Tweede Kamer². De redactie V-N becommentarieert in genoemde passage het feit dat de deelnemingsvrijstelling wordt uitgesloten voor voordelen uit hoofde van een artikel 13c-deelneming, ook als deze deelneming naast de voormalige vaste inrichting nog andere activiteiten uitoefent. Daarbij stelt zij dat belastingplichtigen een complexe winstsplitsingsregel in hun voordeel niet als bezwaarlijk zullen ervaren. Ook voert zij aan dat het ontbreken van juridische en economische zelfstandigheid geen reden is winstsplitsing achterwege te laten na bedrijfsfusie, splitsing en juridische fusie. De redactie merkt tevens op begrip te hebben voor de in de nota naar aanleiding van het verslag en in de nota naar aanleiding van het nader verslag genoemde argument, dat de regeling anders te gecompliceerd en administratief bewerkelijk zou worden.

De redactie gaat er aan voorbij dat de onderhavige regeling een ander doel dient dan de winstsplitsingsregels bij fiscale eenheid en fusie. Laatstgenoemde regels dienen ertoe te voorkomen dat belastingplichtigen via het aangaan van een fiscale eenheid of het doorvoeren van een fusie ruimere mogelijkheden tot verliesverrekening verkrijgen. Een complexe regeling is daarbij nodig om ongewenst gebruik te voorkomen. De regeling van artikel 13c betreft daarentegen slechts een systematiek waarbij geleidelijk over een inhaalclaim wordt afgerekend, namelijk naarmate voordelen worden behaald uit hoofde van de deelneming waarin de voormalige vaste inrichting wordt voortgezet.

Artikel I (artikel 13c van de Wet Vpb)

De leden van de CDA-fractie vragen zich af of een met het voorgestelde artikel 13c, vierde lid, tweede volzin, vergelijkbare tegenbewijsregel niet tevens moet worden toegevoegd aan artikel 13c, eerste lid, en of de bereidheid bestaat hiervoor in de uitvoeringssfeer tegemoetkomend beleid te formuleren.

Het voorgestelde artikel 13c, vierde lid, tweede volzin, geeft ten aanzien van een tussenhoudster de mogelijkheid te onderscheiden tussen deelnemingsvoordelen toerekenbaar aan het lichaam waarin de onderneming van de (voormalige) vaste inrichting wordt uitgeoefend en voordelen toerekenbaar aan andere activiteiten/deelnemingen van de tussenhoudster. Er vindt geen splitsing plaats tussen voordelen toerekenbaar aan de onderneming van de (voormalige) vaste inrichting en voordelen toerekenbaar aan de overige activiteiten van het lichaam waarin de onderneming van de (voormalige) vaste inrichting wordt uitgeoefend. Een dergelijke afzonderlijke berekening van het resultaat van de voormalige vaste inrichting binnen het lichaam waarin de onderneming van de (voormalige) vaste inrichting wordt uitgeoefend vindt evenmin plaats in het artikel 13c, eerste lid. Ik zie dan ook geen aanleiding voor tegemoetkomend beleid in de uitvoeringssfeer.

De leden van de CDA-fractie wijzen op de inperking van artikel 13c, eerste lid, op grond waarvan geen uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling plaatsvindt voorzover de voormalige vaste-inrichtingsverliezen zijn ingehaald door de belastingplichtige of het met hem verbonden lichaam. Volgens de CDA-fractie is een beroep op deze inperking niet mogelijk als een dochter met verlieslatende vaste inrichting uit een fiscale eenheid is ontvoegd.

Als een dochter met verlieslatende vaste inrichting uit een fiscale eenheid is ontvoegd, wordt de ontvoegde dochter voor de voormalige moedermaatschappij een artikel 13c-deelneming. Die dochtermaatschappij kan bij strikte lezing inderdaad niet worden aangemerkt als «het verbonden lichaam» zoals omschreven in het slot van artikel 13c, eerste lid. Dat

¹ V-N 2005/59.18.

² Kamerstukken II 2005/06, 30 117, nr. 9.

begrip verwijst namelijk terug naar het met de belastingplichtige verbonden lichaam dat voordien de buitenlandse onderneming dreef. Binnen fiscale eenheid was het echter de belastingplichtige zelf en niet de dochtermaatschappij die de buitenlandse onderneming dreef. Ondanks het feit dat de bestaande inhaalverplichting op grond van artikel 46 Besluit fiscale eenheid 2003 is overgegaan naar de ontvoegde dochtermaatschappij, zou bij strikte toepassing van artikel 13c dus inderdaad geen rekening worden gehouden met reeds ingehaalde verliezen. Het is duidelijk dat dit in strijd zou zijn met de strekking van de desbetreffende inperking. Deze beoogt immers de uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling slechts toe te passen tot het bedrag van de verliezen die nog niet zijn ingehaald bij de belastingplichtige of bij het verbonden lichaam dat de buitenlandse onderneming uitoefent of uitgeoefend heeft. Het ontmoet van mijn kant geen bezwaar genoemde regeling voor zover nodig uit te leggen conform doel en strekking van de regeling.

De leden van de CDA-fractie vragen voorts waarom bij de uitbreiding van artikel 13c niet is gekozen voor het toepassen van de in artikel 13ba gehanteerde systematiek van de opwaarderingsreserve, gelet op de onzekerheid over de verenigbaarheid met Richtlijn 90/435/EEG (Moederdochterrichtlijn).

In de memorie van toelichting bij de wet van 8 december 2005, Stb. 6143 (omzetting afgewaardeerde vorderingen), is aangegeven dat onzekerheid over de houdbaarheid onder het EU-recht bij de introductie van nieuwe bepalingen zo veel mogelijk moet worden beperkt. Mede om die reden is bij de vormgeving van artikel 13ba gekozen voor de systematiek van een opwaarderingsreserve. Om redenen die in de memorie van toelichting en de nota naar aanleiding van het verslag zijn genoemd, kan ervan uit worden gegaan dat artikel 13c eveneens verenigbaar is met het Europese recht. In dit geval is de bestaande systematiek gehandhaafd, omdat het onderhavige wetsvoorstel moet worden beschouwd als een aanvulling op artikel 13c en niet als een inhoudelijke wijziging van die regeling.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD schetsen de volgende casus: BV X houdt via een buitenlandse tussenhoudster de aandelen in BV Y. BV Y vormt samen met BV Z een fiscale eenheid. BV Y draagt haar vaste inrichting binnen fiscale eenheid over aan BV Z. Zij vragen zich af of in de geschetste casus voor BV X sprake is van een belang in de zin van artikel 13c, vierde lid.

Het antwoord op deze vraag is ontkennend. De vaste inrichting is zowel voor als na de overdracht een vaste inrichting van de fiscale eenheid BV Y/BV Z. Bij die fiscale eenheid blijft de inhaalregeling van toepassing.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen waarom ervoor gekozen is om een deelneming op grond van het zesde lid te waarderen op de waarde in het economische verkeer, indien de deelneming bij de verkrijgende belastingplichtige onder artikel 13c, eerste lid, gaat vallen. Voorts vragen deze leden of de sanctie van het zesde lid ook in werking treedt indien als gevolg van het vijfde lid bij een belastingplichtige het vierde lid niet langer meer van toepassing is.

In het geval een tussenhoudster het belang in het lichaam dat de vaste inrichting voortzet, vervreemdt, moet de deelneming in de tussenhoudster op grond van het zesde lid onmiddellijk voorafgaand aan die verkoop te boek worden gesteld op de waarde in het economische verkeer indien die hoger is dan de boekwaarde. Behoudens toepassing van de tegenbewijsregeling bedoeld in de tweede volzin van het vierde lid, valt die opwaardering niet onder de deelnemingsvrijstelling en wordt het bedrag van de in te halen verliezen met eenzelfde bedrag verminderd. Als na de overdracht van het lichaam een situatie ontstaat waarbij bij de verkrijgende belastingplichtige het eerste lid van toepassing is, geniet die belastingplichtige

geen deelnemingsvrijstelling voor de deelneming die de vaste inrichting voortzet. Zonder deze aansluitende toepassing van het zesde en het eerste lid zou de werking van artikel 13c eenvoudig kunnen worden gefrustreerd. De kleindochtermaatschappij, waarin de voormalige vaste inrichting zit, kan namelijk voor de genoemde vervreemding weer winstgevend zijn geworden en die winst vervolgens hebben uitgekeerd aan de buitenlandse tussenhoudster. Als de desbetreffende kleindochtermaatschappij vervolgens wordt vervreemd en bij de verkrijgende belastingplichtige onder het eerste lid gaat vallen, dan is het vierde lid niet meer van toepassing op het belang in de (voormalige) tussenhoudster. Zonder de verplichte opwaardering van het zesde lid zou die winst dus nooit meer kunnen worden ingehaald. Dat de kleindochtermaatschappij ná de winstuitkering aan de tussenhoudster bij een ander lichaam onder de werking van het eerste lid valt, doet daaraan niets af.

Met betrekking tot de tweede vraag van deze leden merk ik op dat het vijfde lid tot doel heeft het lichaam dat het meest ver onderin de structuur hangt aan te wijzen als het lichaam waar de uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling plaatsvindt. Daarmee wordt verzekerd dat het vierde lid binnen een verticale keten van vennootschappen niet meer dan eenmaal tot uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling leidt, zodat dubbele heffing over hetzelfde voordeel wordt voorkomen. Gelet op de strekking van de regeling heeft het toepassen van het vijfde lid niet tot gevolg dat de opwaarderingsverplichting van het zesde lid in werking treedt.

Artikel II (overgangsregeling)

De leden van de CDA- en VVD-fracties merken op dat bij een opwaardering van de tussenhoudster naar de waarde in het economische verkeer op grond van artikel II, tweede lid, de mogelijkheid bestaat dat door andere activiteiten van de tussenhoudster de waardeverhoging van de vaste inrichting niet tot uiting komt in de opwaardering. In dat kader rijst bij deze leden de vraag of de overgangsregeling zodanig uitgelegd kan worden dat artikel 13c, vierde lid, niet van toepassing is indien en voor zover de belastingplichtige kan aantonen dat de middellijke deelneming, die de onderneming van de vaste inrichting houdt, in waarde is gestegen. Op grond van artikel II, tweede lid, mogen belastingplichtigen een deelneming waarop het vierde lid van toepassing wordt, onmiddellijk aan het daaraan voorafgaande tijdstip waarderen op de waarde in het economische verkeer. In het door deze leden gegeven voorbeeld betekent dit dat de tussenhoudster met 50 mag worden opgewaardeerd. Een hogere waardering van de tussenhoudster of een uitsluiting van het vierde lid met 300, zoals de leden suggereren, ligt echter niet voor de hand, omdat artikel 13c slechts kan worden toegepast op de deelneming (de tussenhoudster) die 50 in waarde is gestegen.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn