

Vergaderjaar 2006–2007

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

D

NADERE MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 8 december 2006

De fracties van CDA en VVD hebben met belangstelling kennis genomen van de memorie van antwoord. Wel hebben zij nog additionele vragen, waarop hierna zal worden ingegaan.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen om te reageren op de suggestie in Vakstudie Nieuws van 15 december 2005 om de belastingplichtige die een complexe winstsplitsingsregeling voor lief neemt in het geval de deelneming naast de voormalige vaste inrichting nog andere activiteiten uitoefent, tegemoet te komen.

De suggestie van de redactie van Vakstudie Nieuws zou tot gevolg hebben dat de Nederlandse (over)grootmoedermaatschappij het resultaat van een buitenlandse (achter)kleindochtermaatschappij moet splitsen in een deel dat kan worden toegerekend aan de «eigen» bezittingen en activiteiten van die (achter)kleindochter en een deel dat kan worden toegerekend aan de bezittingen en activiteiten van de voormalige vaste inrichting die in die (achter)kleindochter is opgenomen. Zo'n winsttoerekening gaat nog een stap verder dan een toerekening van de bezittingen zoals die volgt uit de nieuwe bezittingentoets (artikel 13, tiende lid van de wet Vpb zoals deze gaat luiden op 1 januari 2007), waarvan bij de parlementaire behandeling van verschillende zijden is aangevoerd dat hij zeer moeilijk uitvoerbaar zou zijn. Bovendien zou de desbetreffende (over)grootmoeder na die winsttoerekening moeten bepalen welk deel van de door haar ontvangen dividenden afkomstig is uit die berekende «eigen» winst van de (achter)kleindochter) en welk deel afkomstig is uit de berekende winst van de in die dochter opgenomen vaste inrichting.

Ook als ondernemers de aan deze twee vormen van toerekening verbonden extra administratieve lasten voor lief zouden nemen, dan nog zou het voor de Belastingdienst zeer moeilijk zijn de juistheid van de verstrekte gegevens te controleren.

Het argument van de redactie van Vakstudie Nieuws dat er ook na bedrijfsfusie, juridische fusie of juridische splitsing fiscale winstsplitsing nodig is ten behoeve van de verrekening van voor de fusie of splitsing geleden verliezen, gaat voorbij aan het verschil in karakter van die winstsplitsing. Na een reorganisatie in de vorm van een fusie of splitsing gaat het om een resultatensplitsing bij het (in Nederland gevestigde) lichaam zelf. Hier zou het echter gaan om een splitsing van resultaten van een

ander lichaam en de toerekening van die gesplitste resultaten aan dividenden die dat andere lichaam uitdeelt.

De leden van de CDA-fractie wijzen erop dat in het voorstel de deelnemingsvrijstelling bij een tussenhouder slechts wordt onthouden voor zover de belastingplichtige niet kan aantonen dat de winstuitdeling uit «onbesmette bronnen» komt. Deze leden vragen een nadere toelichting waarom er geen aanleiding bestaat om een dergelijke tegenbewijsregeling op te nemen in de bestaande regeling voor de deelneming in de vennootschap die zelf de buitenlandse onderneming voortzet. Voorts willen zij weten waarom de voorgestelde regeling op dit punt niet in strijd is met het EG-recht.

De regeling is zodanig opgezet dat noch in het geval van het opnemen van een vaste inrichting met verliezen in een directe deelneming (de bestaande regeling), noch in het geval van het opnemen van zo'n vaste inrichting in een indirecte deelneming, op het niveau van de (indirecte) deelneming winstsplitsing nodig is. Voor de voorgestelde tegenbewijsregeling voor de situatie met een indirecte deelneming is op het niveau van de tussenhouder slechts van belang of deze voordelen heeft genoten uit hoofde van een deelneming in het lichaam waarin de vaste inrichting is opgenomen, en speelt geen rol in hoeverre deze kunnen worden toegerekend aan de eigen winst van het lichaam en aan de winst van de voormalige vaste inrichting.

Omdat het ontbreken van een tegenbewijsregeling voor die situaties waarin de voormalige vaste inrichting is ingebracht in een directe deelneming rechtstreeks verband houdt met de praktische uitvoerbaarheid van de regeling, is dit niet disproportioneel en leidt het op zichzelf dus niet tot een onverenigbaarheid met het EG-recht.

De leden van de CDA fractie vragen waarom het in het geval van artikel 13ba (omzetting van een afgewaardeerde vordering in aandelenkapitaal) vanuit Europeesrechtelijke optiek wel noodzakelijk werd geacht om voor een herwaarderingsreserve te kiezen, en in het geval van 13c (omzetting van een vaste inrichting in een deelneming) niet.

In het geval van artikel 13ba is gekozen voor een herwaarderingsreserve omdat deze oplossing, in die context (waarbij de schuldeiser geen deelneming in de schuldenaar hoeft te houden, zodat een uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling daar niet werkt) als de meest proportionele oplossing werd beschouwd. In het geval van 13c ligt dit anders. Doel van artikel 13c is te voorkomen dat de inhaalregeling¹ bij vaste inrichtingen gefrustreerd wordt door het inbrengen van die activiteiten in een deelneming. Essentie van de inhaalregeling is dat, indien eerder verliezen van een vaste inrichting zijn «geïmporteerd» de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid wordt bewaard door latere winsten in de heffing te betrekken. Toepassing van 13c leidt er enkel toe dat niet aan de inhaalregeling kan worden ontkomen door de vaste inrichting in te brengen in een dochtermaatschappij. Van disproportionaliteit kan hier dus geen sprake zijn. Dat blijkt ook uit het feit dat had kunnen worden gekozen voor een verdergaande regeling op grond waarvan bij de omzetting van de vaste inrichting in een deelneming alle verliezen in één keer zouden moeten worden ingehaald.

¹ Als een vaste inrichting verlieslatend is, maken deze verliezen een integraal onderdeel uit van de Nederlandse heffingsgrondslag. Zij komen daarmee direct ten laste van de overige Nederlandse winst van die vennootschap. Om te voorkomen dat daardoor een asymmetrische situatie ontstaat (verliezen aftrekbaar/winsten niet belast) staat daar tegenover dat voor latere winsten van de vaste inrichting geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend tot het bedrag van de eerder in aanmerking genomen verliezen.

In het arrest van het Europese Hof van 17 juli 1997 in zaak C-28/95 (Leur-Bloem) en de conclusie van Advocaat-Generaal Leger van het Europese Hof van 2 mei 2006 in de zaak C-196/04 (Cadbury Schweppes), wordt als voorwaarde gesteld voor toepassing van een antimisbruikmaatregel dat van geval tot geval getoetst wordt of er in casu sprake is van misbruik en dat dit oordeel ook rechterlijk getoetst moet kunnen worden. De leden van de CDA-fractie vernemen gaarne een nadere toelichting waarom artikel 13c voldoet aan de aldaar genoemde voorwaarden en op welke wijze de

inspecteur en de rechter kunnen toetsen of er in een concrete situatie sprake is van misbruik.

De zaak Cadbury Schweppes heeft betrekking op de vraag of de Britse wetgeving verenigbaar is met het recht op vrijheid van vestiging zoals neergelegd in artikel 43 EG. Voordat de vraag gesteld kan worden hoe artikel 13c zich verhoudt tot de door de AG gestelde eisen aan een beroep op een rechtvaardigingsgrond voor een inbreuk op deze vrijheid, dient eerst te worden vastgesteld of er wel sprake is van een inbreuk. Artikel 13c is een onderdeel van de regelgeving inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheid en de voorkoming van dubbele belasting bij vaste inrichtingen en dochtermaatschappijen. Naar de mening van de Nederlandse regering vloeit uit het gemeenschapsrecht geen algemene verplichting tot het voorkomen van dubbele belasting voort. Voor zover de toepassing van artikel 13c leidt tot een situatie waarin er zich gehele of gedeeltelijke dubbele belasting voordoet, betekent dit nog niet dat reeds hierdoor sprake is van een ongeoorloofde schending van het primaire gemeenschapsrecht. In dat verband kan ook gewezen worden op de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 6 april 2006 in de zaak C-513/04, n.n.g., punten 30 en 36. Aan de vraag of voldaan wordt aan de vereisten die het gemeenschapsrecht stelt voor een beroep op dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een verdragsvrijheid rechtvaardigen, komt men dan ook niet toe.

Een andere vraag is of artikel 13c in overeenstemming is met het secundaire EG-recht, en dan met name de moeder-dochterrichtlijn waarin de communautaire wetgever regels heeft gesteld ten aanzien van de voorkoming van dubbele belasting in moeder-dochter verhoudingen.

De antimisbruikbepaling van artikel 1, tweede lid, van de moeder-dochterrichtlijn is zeer kort geformuleerd, en bepaalt enkel dat de richtlijn geen beletsel vormt voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke voorschriften ter bestrijding van fraude en misbruiken. De Nederlandse regering is van mening dat als de inhaalregeling gefrustreerd wordt door een vaste inrichting om te zetten in een deelneming, dit valt onder het begrip misbruik in de zin van artikel 1, tweede lid, van de moeder-dochterrichtlijn. Voor een ruime interpretatie van het begrip misbruik in artikel 1 pleit ook dat de moeder-dochterrichtlijn geen afzonderlijke regeling bevat voor de afwikkeling van de verliezen van de vaste inrichting die wordt omgezet in een dochter. Bovendien is het continueren van de inhaalregeling zoals artikel 13c die beoogt, voor bedrijven minder belastend dan een inhaal ineens bij de omzetting en daarom in het licht van de doelstellingen van de moeder-dochterrichtlijn en de interne markt te prefereren.

Het arrest van het Europese Hof van 17 juli 1997 in de zaak Leur-Bloem, waarnaar de leden van de CDA-fractie verwijzen, heeft betrekking op de antimisbruikbepaling van artikel 11, onder a, van de fusierichtlijn. De bewoordingen van artikel 11 van de fusierichtlijn wijken substantieel af van de «anti-misbruikbepaling» van de moeder-dochterrichtlijn. De jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EG inzake artikel 11 van de fusierichtlijn is dus niet zonder meer te transponeren naar artikel 1, tweede lid, van de moeder-dochterrichtlijn.

Artikel 11, onder a, bepaalt allereerst dat lidstaten kunnen weigeren de bepalingen van de fusierichtlijn toe te passen als de fusie als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft. Vervolgens geeft dit artikel een regeling voor een bewijsvermoeden: als één van de in artikel 1 van de fusierichtlijn bedoelde rechtshandelingen niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de rechtshandeling betrokken vennootschappen, geldt het vermoeden dat die rechtshandeling als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft. Ten aanzien van dit bewijsvermoeden overwoog het Hof van Justitie van de EG dat bij het onderzoek of de bedoelde rechtshandeling

een dergelijk doel heeft, de bevoegde nationale autoriteiten zich er evenwel niet toe kunnen beperken vooraf vastgestelde algemene criteria toe te passen, doch in elk concreet geval deze rechtshandeling in haar geheel moeten onderzoeken. Voorts moet een dergelijk onderzoek vatbaar zijn voor rechterlijke toetsing. Anders dan artikel 11 van de fusierichtlijn bevat artikel 1, tweede lid, van de moeder-dochterrichtlijn niet een dergelijk bewijsvermoeden.

Voorts merken deze leden op dat artikel 13c ook zal werken indien bij omzetting van een vaste inrichting het recht op verliescompensatie in het andere land verloren gaat. Zij vragen waarom in een dergelijk geval sprake zou zijn van misbruik.

Doel van artikel 13c is te voorkomen dat de inhaalregeling wordt gefrustreerd. De inhaalregeling bij vaste inrichtingen werkt ook als het andere land geen voorwaartse verliesverrekening kent. Daarom is er geen reden om de vergelijkbare situatie, waarin de verliescompensatie bij omzetting van de vaste inrichting in een deelneming verloren gaat, uit te sluiten van de werking van artikel 13c.

De leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen een nadere motivering voor de stelling dat het niet voor de hand ligt om de tussenhoudster in het voorbeeld in het voorlopig verslag, hoger te waarderen of een uitsluiting van het vierde lid te realiseren met 300 (de waardeinstijging van deelneming X).

Artikel II, tweede lid, heeft tot doel om tot inwerkingtreding van dit wetsvoorstel de deelnemingsvrijstelling, conform de huidige regeling, onverkort van toepassing te laten zijn op het belang in de tussenhoudster. In dat licht kan de deelneming dus met 50 (de waardeinstijging van de tussenhoudster) worden opgewaardeerd. Gelet op de strekking van dit wetsvoorstel – het voorkomen dat een tijdelijke aftrek van vaste inrichtingverliezen wordt omgezet in een definitieve aftrek – acht ik de voorgestelde overgangsregeling passend. In de literatuur wordt de voorgestelde overgangsregeling overigens zelfs als soepel ervaren¹.

De Minister van Financiën,
G. Zalm

¹ S.A.W.J. Strik, NTFR 1 september 2005;
M.H.C. Ruijschop, Belastingbrief juli 2006.