

DE FISCALE EENHEID IN DE WET OP DE VENNOOTSCHAPSBELASTING 1969

door Mr. J. G. Verseput

1 Begrip „fiscale eenheid“. Regeling bij Wet en ministeriële voorwaarden. Standaardvoorwaarden.

Met het begrip „fiscale eenheid” wordt de situatie aangeduid waarbij een moedervennootschap tezamen met één of meer dochtervennootschappen als een eenheid naar hun gezamenlijk resultaat in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken.

De „fiscale eenheid” behoort tot dat deel van het belastingrecht dat wel wordt aangeduid met de term concernbelastingrecht omvattende die regelingen welke de onderlinge verhoudingen tussen moeder-, dochter- en zustermaatschappijen betreffen¹⁾.

Het instituut van de „fiscale eenheid” stamt uit het Besluit op de Winstbelasting 1940. Het vond daar zijn regeling in artikel 27. De werking van dit artikel is onder het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 gecontinueerd op grond van artikel 32 lid 5 van dit Besluit. Na 1969 is de „fiscale eenheid” geregeld in artikel 15 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

Evenals dit bij artikel 27 Besluit W.B. het geval was geeft artikel 15 Wet Vpb 1969 slechts de hoofdlijnen van de regeling van de „fiscale eenheid” aan. Een gedetailleerde regeling wordt overgelaten aan de Minister van Financiën middels door deze te stellen voorwaarden. Deze voorwaarden regelen in het bijzonder de gevolgen verbonden aan het tot stand komen en de beëindiging van de fiscale eenheid.

In beginsel worden deze voorwaarden voor ieder geval opnieuw vastgesteld. Voor „normale” gevallen zullen echter steeds dezelfde voorwaarden gelden, welke als „standaardvoorwaarden” zijn gepubliceerd. Onder de werking van het Besluit Vpb 1942 golden laatstelijk in 1964 gepubliceerde standaardvoorwaarden. Onder de werking van de Wet Vpb 1969 baseerde de minister zich tot 29 november 1972 op d.d. 25 november 1970 gepubliceerde voorwaarden. Bij resolutie van 29 november 1972 no. B72/26112 (BNB 1973/44, V.N. 1973 blz. 35 e.v.) zijn nieuwe standaardvoorwaarden gepubliceerd.

De publicaties van de standaardvoorwaarden in 1970 en 1972 gingen vergezeld van ministeriële toelichtingen welke belangrijke kenbronnen vormen van de ten departemente bestaande opvattingen omtrent de toepassing van de fiscale eenheid en de uitlegging van de gestelde voorwaarden. Vaststelling van de voorwaarden in een concreet geval geschiedt thans zo dat steeds de standaardvoorwaarden worden gesteld (welke in de vorm van een drukwerkje worden toegezonden), terwijl daarnaast wordt bepaald welke afwijkingen van de standaardvoorwaarden zullen gelden.

¹⁾ De term concernbelastingrecht wordt gebruikt door Prof. Dr. J. H. Christiaanse, TVVS 1968 no. 9 blz. 238 e.v. Christiaanse verstaat eronder: „De bijzondere regelingen in de Nederlandse belastingwetgeving die de concernvorming bevorderen, althans niet tegenwerken”.

Ingevolge artikel 37 lid 6 Wet Vpb 1970 blijven de fiscale eenheden welke ontstaan zijn onder de werking van het Besluit W.B. 1940 en het Besluit Vpb 1942 ook na 1969 in stand terwijl tevens de daarvoor indertijd gestelde voorwaarden blijven gelden. Op grond van artikel 30 lid 2 zal voor deze fiscale eenheden - en zelfs voor situaties waarbij de fiscale eenheid reeds voor 1970 was ontbonden - echter ook de beperking van de deelnemingsvrijstelling na ontbinding van de fiscale eenheid gelden welke hierna onder 5. zal worden besproken.

In verband met de verschillen welke kunnen voorkomen is het bij de beoordeling van de fiscale positie van een reeds bestaande fiscale eenheid steeds nodig de indertijd door de minister afgegeven voorwaarden te raadplegen. Waar niet anders is vermeld is het hierna volgende gebaseerd op de d.d. 29 november 1972 gepubliceerde standaardvoorwaarden.

Toepassing van de „fiscale eenheid” is facultatief. Het geschiedt alleen op verzoek van de betrokken vennootschappen. Dit verzoek dient aan de Minister van Financiën te worden gericht die op grond daarvan een beschikking afgeeft waarin de voorwaarden worden genoemd waaraan moet worden voldaan. Eén van deze voorwaarden is dat binnen twee maanden door betrokkenen moet worden bericht dat zij met de gestelde voorwaarden instemmen. Welke rechten kan de inspecteur aan deze aanvaarding ontleen? Ik meen dat hier moet worden onderscheiden naar de gevolgen, waarbij de vraag of wel of niet sprake is van een overeenkomst tussen de minister en de bij de fiscale eenheid betrokken vennootschappen buiten beschouwing kan blijven. Staan over de jaren waarvoor de beschikking geldt nog geen aanslagen definitief vast en zijn overigens ook geen onherroepelijke gevolgen ingetreden dan meen ik dat de betrokken vennootschappen alsnog van fiscale eenheid kunnen afzien ook al zouden zij de voorwaarden reeds hebben aanvaard (dit strookt het meest met de vrijheid die de belastingplichtigen op dit punt door de wet wordt geboden). In het andere geval zijn zij voor het vervolg gebonden aan de door hen aanvaarde voorwaarden.²⁾

2 Vereisten voor het ontstaan van fiscale eenheid

Wil fiscale eenheid mogelijk zijn dan moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

- 1 Zowel de moeder- als de dochtermaatschappij moet een naamloze vennootschap dan wel een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid zijn.
- 2 Zowel de moeder- als de dochtermaatschappij moet binnen Nederland zijn gevestigd.
- 3 De moedermaatschappij moet alle aandelen bezitten in de dochtermaatschappij. Door de minister is de eis van „alle aandelen” verzwakt tot 99% terwijl voor de bepaling van dit percentage zoek geraakte aandelen niet behoeven te worden meegeteld. Onder de term „bezit” moet worden verstaan zowel juridische als economische eigendom. Het bezit van een

²⁾ In gelijke zin Mr. K. Sneep. Maandblad Bedrijfsadm. en Org. 75 (1971), nr. 893 blz. 410.

met de moedermaatschappij verenigde dochtermaatschappij wordt aangemerkt als „bezit” van de moedermaatschappij. In verband met dit laatste wordt de fiscale eenheid niet verbroken indien een moedermaatschappij haar aandelen in een dochtermaatschappij overdraagt aan een andere fiscaal gevoegde dochtermaatschappij. Bij de onder de werking van artikel 27 Besluit W.B. gestelde voorwaarden leidt dit wel tot verbreking van de fiscale eenheid. Wil men dit gevolg voorkomen dan zal voor een dergelijke overdracht goedkeuring aan het ministerie moeten worden gevraagd.

- 4 De boekjaren van moeder- en dochtermaatschappij moeten samenvallen. Een begrijpelijke eis in verband met de consolidatie van de winsten. Met boekjaar wordt bedoeld op statutair boekjaar. Hierdoor wordt bereikt dat commerciële en fiscale boekjaren gelijk lopen zodat een vergelijking tussen beide mogelijk wordt (in verband hiermee mag op een tegemoetkomende houding van het ministerie worden gerekend ingeval de commerciële jaarrekeningen van de betrokken vennootschappen reeds samenvallen in afwachting van een statutaire aanpassing van de boekjaren). Indien een moedermaatschappij van de oprichting af alle aandacht in een dochtermaatschappij bezit kan de fiscale eenheid ingaan op de datum waarop die dochtermaatschappij juridisch tot stand is gekomen. Voorwaarde is dan wel dat het eerste boekjaar van de dochter gelijk eindigt met het lopende boekjaar van de moedermaatschappij (kort boekjaar).
- 5 Voor het bepalen van de winst moeten bij moeder- en dochtermaatschappij dezelfde bepalingen van toepassing zijn. Deze eis doelt niet op het systeem van winstberekening volgens goed koopmansgebruik, maar heeft betrekking op de fiscale winstbepalingen die van toepassing zijn op het betreffende lichaam. Zo zal een fiscale eenheid tussen een beleggingsinstelling en een vennootschap welke geen beleggingsinstelling is in beginsel niet mogelijk zijn. De minister kan van deze eis afwijken hetgeen veelal gepaard zal gaan met het stellen van aanvullende voorwaarden.

3 Aanvang en einde van de fiscale eenheid.

De winstberekening tijdens het bestaan van de fiscale eenheid.

De fiscale eenheid kan op zijn vroegst een aanvang nemen bij de aanvang van het jaar waarin het verzoek om fiscale eenheid is ingediend (het verenigings-tijdstip). Uiteraard moet op dat moment ook worden voldaan aan de onder 2. genoemde vereisten.

De beginbalans van de combinatie is een eenvoudige samenvoeging van de slotbalansen van de tot de eenheid toetredende maatschappijen van het voorgaande boekjaar onder eliminatie van de boekwaarde(n) van de aandelen in de gevoegde dochtermaatschappij(en) en van de onderlinge vorderingen- en schuldverhoudingen. Waardesprongen, zoals gebruikelijk vòòr 1970, komen thans niet meer voor. De activa en de passiva van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij(en) worden op de openingsbalans gewaardeerd naar de tot dusver door iedere maatschappij gevolgde gedragslijn. Het uitgangspunt dat bij ingang van de fiscale eenheid geen waardesprongen plaatsvinden lijdt uitzondering voor zover een in de combinatie te begrijpen vennootschap

een onvolwaardige - lager dan nominaal te boek staande - vordering heeft op een andere zodanige vennootschap. In dat geval dient de tegenover deze vordering staande schuld door de debitrice op de slotbalans van het jaar voor ingang van de fiscale eenheid te worden gewaardeerd op het bedrag waarvoor de vordering bij de creditrice is gewaardeerd. Met andere woorden de debitrice maakt een winst ter grootte van het onvolwaardige deel van de vordering, welke winst veelal met verlies kan worden gecompenseerd.³⁾

Na ingang van de fiscale eenheid worden de gevoegde maatschappijen in de belastingheffing betrokken naar hun gezamenlijk resultaat. Technisch is dit aldus uitgewerkt dat de bezittingen en schulden van de dochtermaatschappij(en) voortaan rechtstreeks aan de moedermaatschappij worden toegerekend zodat de dochtermaatschappij geen winst meer behaalt noch verlies lijdt en de uitkomsten van haar bedrijfsvoering uitsluitend de moedermaatschappij aangaan.⁴⁾

Artikel 15 formuleert het als volgt: De belasting wordt (ingeval van fiscale eenheid) geheven alsof de eerstbedoelde vennootschap (de dochtervennootschap) in de laatstbedoelde (de moedervennootschap) is opgegaan.

Het belangrijkste gevolg van de fiscale eenheid is dat daardoor een verlies bij de ene gevoegde maatschappij automatisch wordt gecompenseerd met een winst bij een andere („horizontale verliescompensatie”). Voorts zullen transacties tussen gevoegde maatschappijen het fiscale resultaat van de eenheid niet beïnvloeden. Intercompany profits worden daardoor geëlimineerd.

Een verkoopmaatschappij die produkten verkoopt van een fabricagematschappij zal in geval van fiscale eenheid haar voorraad kunnen waarderen met eliminatie van de aan de fabricage verbonden constante kosten. Ook zal er bij aanwezigheid van fiscale eenheid een vervangingsreserve kunnen worden gevormd indien de ene maatschappij het bedrijfsmiddel verkoopt terwijl de vervangende aankoop plaatsvindt in een andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappij. Daarbij moet worden bedacht dat niet alleen de activa en passiva van een gevoegde dochtermaatschappij aan de moeder moeten worden toegerekend maar ook alle omstandigheden welke zonder fusie bepalend of mede bepalend zouden zijn geweest voor de belastingheffing ten aanzien van de dochtermaatschappij. Ook dus bijv. een voornemen tot vervanging.⁵⁾

Voor de aftrekbaarheid van commissarissenbeloningen kan de fiscale eenheid eveneens een rol spelen. De limiet van artikel 11 Wet Vpb 1969 geldt in dat geval voor de door alle gevoegde vennootschappen gezamenlijk uitbetaalde bedragen.

Als uitvloeisel van de waarderingsmethode op de beginbalans van de fiscale eenheid waarbij om waardesprongen te voorkomen de activa en passiva worden gewaardeerd naar de tot dan toe door iedere maatschappij gevolgde gedragslijn dient ingevolge de eerste standaardvoorwaarde „de winstberekening van de combinatie plaats te vinden volgens de gedragslijn waarnaar de activa en passiva in de vorenbedoelde vermogensopstelling zijn gewaardeerd.”

³⁾ 2e standaardvoorwaarde.

⁴⁾ De omschrijving is ontleend aan het arrest H.R. 22 februari 1956 no. 12.518, BNB 1956/132.

⁵⁾ In deze zin H.R. 15 mei 1957 no. 13183, BNB 1957/200.

Of zoals de ministeriële toelichting het uitdrukt „Deze voorwaarde houdt de hoofdregel in dat de combinatie met betrekking tot de waardering van de op het verenigingstijdstip aanwezige activa en passiva de gedragslijn voortzet die tot het verenigingstijdstip bij de desbetreffende vennootschap gold”.

De vraag is nu of deze voorwaarde de mogelijkheid beperkt een in het verleden gevolgde gedragslijn te wijzigen indien goed koopmansgebruik dat rechtvaardigt. Naar mijn mening is dit niet het geval. Voor een dergelijke beperking van de in artikel 9 Wet Inkomstenbelasting 1964 neergelegde vrijheid van winstberekening is geen aanleiding. De aard der zaak brengt echter met zich mee dat stelselwijziging niet kan worden gemotiveerd uit het naast elkaar bestaan van verschillende stelsels van winstberekening binnen de fiscale eenheid.

Rijks⁶⁾ wijst er mijns inziens terecht op dat de eis van continuering van de bestaande gedragslijn alleen geldt voor bij de aanvang van de fiscale eenheid aanwezige activa en passiva en dat nieuwe en vervangende activa en passiva bij de dochtermaatschappijen desgewenst gewaardeerd mogen worden volgens het waarderingssysteem van de moedermaatschappij. Indien uit het naast elkaar bestaan van verschillende waarderingssystemen praktische moeilijkheden zullen voortvloeien (bijv. bij de waardering van voorraden) is de minister bereid daaraan tegemoet te komen door het stellen van aanvullende voorwaarden.

Het moment waarop de fiscale eenheid eindigt, het splitsingstijdstip, wordt voor de moedermaatschappij en iedere dochtermaatschappij afzonderlijk gesteld op de aanvang van het jaar waarin niet langer aan de vereisten voor fiscale eenheid wordt voldaan.⁷⁾

De minister is ook bereid de fiscale eenheid op verzoek te laten beëindigen. Evenals bij de voeging treden bij de ontvoeging geen waardesprongen op. Van het splitsingstijdstip af moet een door de splitsing weer afzonderlijk belastingplichtig geworden dochtermaatschappij dezelfde gedragslijn blijven volgen welke de combinatie tot dat tijdstip volgde met betrekking tot de waardering van de activa en passiva welke civielrechtelijk tot het vermogen van de dochtermaatschappij behoorden.⁸⁾ Onderlinge vorderingen en schulden worden op het splitsingstijdstip niet gewaardeerd boven de bedrijfswaarde en evenmin boven de nominale waarde⁹⁾. De waardering van de aandelen in de dochtermaatschappij(en) wordt hierna onder 5. besproken. De 12e voorwaarde bevat een afzonderlijke regeling voor de hoogte van de fiscale reserves.

4 Fiscale eenheid en verliescompensatie

Indien een vennootschap in het verleden grote fiscale verliezen heeft geleden zou men deze kunnen trachten te gebruiken door het creëren van een fiscale

⁶⁾ Dr. K. Rijks - Het instituut van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, blz. 25 (F.E.D. brochure Vpb 1.3).

⁷⁾ 10e standaardvoorwaarde.

⁸⁾ 11e standaardvoorwaarde.

⁹⁾ 13e standaardvoorwaarde.

eenheid tussen deze verlies-verenootschap en een andere venootschap welke jaarlijks grote winsten maakt.

De ministeriële voorwaarden verhinderen dit: Verliezen die geleden zijn vóór het verenigingstijdstip kunnen alleen gecompenseerd worden met winsten die na het verenigingstijdstip zijn gemaakt door dezelfde maatschappij. Voor de toepassing van deze regeling dient de winst van iedere maatschappij te worden berekend alsof deze afzonderlijk belastingplichtig was met dien verstande dat slechts winst aan een maatschappij kan worden toegerekend voorzover deze als zodanig bij de combinatie tot uitdrukking komt.¹⁰⁾ Dit laatste is niet het geval indien de winst van de betrokken maatschappij - in verband met door andere venootschappen geleden verliezen - hoger is dan de winst van de combinatie.

Tot de winsten „welke als zodanig niet bij de combinatie tot uitdrukking komen” behoren volgens de mening van het ministerie niet die „intercompany profits” waartegenover bij een andere tot de fiscale eenheid behorende maatschappij een overeenkomstig verlies staat. Bij de berekening van winsten en verliezen van de verschillende maatschappijen met het oog op een mogelijke compensatie van vóór-voegingsverliezen dient dus wel rekening te worden gehouden met de rente welke de ene gevoegde maatschappij betaalt over een schuld aan een andere gevoegde maatschappij. Indien een venootschap echter winst maakt door onroerend goed waarin een stille reserve schuil gaat te verkopen aan een andere gevoegde maatschappij dient met deze winst naar de opvatting van het ministerie geen rekening te worden gehouden. Tegenover deze winst staat niet een overeenkomstig verlies bij de kopende maatschappij.

Indien tot een combinatie meerdere venootschappen behoren waarvan sommige winst maken en andere verlies lijden is de samenloop tussen horizontale verliescompensatie en de compensatie van vóór-voegingsverliezen aldus geregeld dat winsten van maatschappijen met vóór-voegingsverliezen zoveel mogelijk met die verliezen worden gecompenseerd (tot maximaal de winst van de totale fiscale eenheid). De in 1970 gepubliceerde standaardvoorwaarden kenden een voor de betrokkenen ongunstiger regeling, waarbij eerst de negatieve resultaten van de tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen naar evenredigheid in mindering dienden te worden gebracht op de positieve resultaten van de maatschappijen die in dat jaar winst hadden gemaakt alvorens verticale verliescompensatie kon plaats vinden.¹¹⁾

Vóór het verenigingstijdstip geleden verliezen kunnen niet met latere winsten worden gecompenseerd indien deze verliezen reeds bij een andere tot de combinatie behorende maatschappij tot uitdrukking zijn gekomen. Daarbij is gedacht aan de situatie dat door de moeder op de aandelen van de verliesmaatschappij is afgeboekt ten laste van het fiscale resultaat. Deze situatie kwam vóór 1970 uiteraard veelvuldig voor. Onder de werking van de Wet

¹⁰⁾ 3e standaardvoorwaarde onder a.

¹¹⁾ Uitgebreider over deze materie B. F. Bohré - Gewijzigde standaardvoorwaarden voor de fiscale eenheid, MBB januari 1973. Voor een uitspraak betreffende standaardvoorwaarden van vòòr 1970 zie H.R. 26 juni 1974 no. 17378, V.N. 1974 blz. 759 e.v.

Vpb 1969 kan worden gedacht aan afboeking in een jaar dat nog geen annaal bezit aanwezig was.¹²⁾

Indien het resultaat van één der tot de eenheid behorende maatschappijen over het eerste jaar na het verenigingstijdstip negatief is kan dit verlies worden verrekend met de winst van deze maatschappij over het voorafgaande jaar. De berekening van de hoogte van het terug te wentelen verlies en de samenloop met de horizontale verliescompensatie is op gelijke wijze geregeld als bij de carry-forward van vóór-voegingsverliezen.¹³⁾

Indien tot de verliezen van vóór het verenigingstijdstip aanloopverliezen behoren, vervalt daarvoor de onbeperkte verliescompensatie. Deze verliezen worden aangemerkt als „normale” verliezen geleden in het jaar voorafgaande aan het verenigingstijdstip.

Verlies van de combinatie en verliezen door één van de maatschappijen geleden in de jaren na het splitsingstijdstip worden niet aangemerkt als aanloopverliezen.¹⁴⁾ Deze voorwaarde zal worden verzacht in die gevallen waarbij alle tot de combinatie behorende maatschappijen, alsmede de maatschappijen die met één dezer maatschappijen voor de heffing van de vennootschapsbelasting verenigd zijn geweest, hun ondernemingen binnen de aan het verenigingstijdstip voorafgaande vijf jaren hebben gesticht. In dat geval wordt voor de vraag welke jaren aanloopjaren zijn uitgegaan van de eerst gestichte onderneming. Na splitsing van een fiscale eenheid kunnen nog niet gecompenseerde vóór-voegingsverliezen van de afgesplitste dochtermaatschappij(en) niet meer gecompenseerd worden.¹⁵⁾ De minister is bereid in „normale” gevallen deze voorwaarde te verzachten.

Verliezen van de combinatie zijn uitsluitend nog compenseerbaar bij de moedermaatschappij resp. de overblijvende combinatie. Ingevolge de 14e standaardvoorwaarde kunnen vóór-voegingsverliezen van de moeder na splitsing niet gecompenseerd worden met winsten ontstaan door realisatie van stille reserves in de boekwaarden van vermogensbestanddelen, inclusief goodwill, die aan een afgesplitste dochtermaatschappij hebben toebehoord. Hierdoor wordt ook na splitsing voorkomen dat verliezen van een slechtlopende maatschappij kunnen worden weggewerkt via een fiscale eenheid met een potentieel winstgevende maatschappij.

5 Fiscale eenheid en deelnemingsvrijstelling

Na beëindiging van de fiscale eenheid treedt op twee onderdelen een afzonderlijke regeling met betrekking tot de deelnemingsvrijstelling in werking.

In de eerste plaats wordt na splitsing voor de ontvoegde dochtermaatschappij een nieuw „opgeofferd bedrag” vastgesteld, een grootte die bepalend is voor de berekening van een mogelijk aftrekbaar verlies na liquidatie van de dochter. Dit opgeofferde bedrag fungeert tevens als boekwaarde van de aandelen in de dochtermaatschappij op de balans van de moeder per het

¹²⁾ 3e standaardvoorwaarde onder b.

¹³⁾ 3e standaardvoorwaarde onder c.

¹⁴⁾ 3e standaardvoorwaarde onder d. en e.

¹⁵⁾ 18e standaardvoorwaarde.

splitsingstijdstip. In beginsel wordt dit opgeofferde bedrag gesteld op het zuiver vermogen van de dochtermaatschappij op het tijdstip van splitsing verminderd met de fiscale reserves.

Indien het oorspronkelijk opgeofferde bedrag, gewoonlijk het bedrag betaald bij de verkrijging van de deelneming, groter was dan het zuiver vermogen van de gevoegde dochter op het verenigingstijdstip¹⁶⁾ wordt dit verschil geacht betrekking te hebben op stille reserves en goodwill en wordt dit bedrag, voorzover deze goodwill en stille reserves op het splitsingstijdstip nog aanwezig zijn, ter berekening van het per het splitsingstijdstip opgeofferde bedrag gevoegd bij het zuiver vermogen van de dochtermaatschappij op het splitsingstijdstip, terwijl een negatief verschil daarop in mindering wordt gebracht.¹⁷⁾ Voor wat betreft de goodwill kan men zich daarbij naar mijn mening gewoonlijk op het standpunt stellen dat een op het verenigingstijdstip aanwezige goodwill waarvan de waarde ook nog op het splitsingstijdstip aanwezig is, niet is vervangen door nieuw gevormde goodwill maar in stand is gebleven.

In beginsel valt een verkoop van de aandelen in een dochtermaatschappij na het splitsingstijdstip onder de deelnemingsvrijstelling. Ingevolge de 16e standaardvoorwaarde blijft in dat geval de deelnemingsvrijstelling echter gedurende vijf jaren na het splitsingstijdstip buiten toepassing indien de samenstelling van het vermogen van de dochtervennootschap is gewijzigd ten gevolge van transacties binnen de fiscale eenheid, tenzij deze transacties plaatsvonden in het kader van een bij de aard en de omvang van die dochtervennootschap passende normale bedrijfsuitoefening. Deze bepaling richt zich tegen de gevallen waarin een maatschappij een dochtervennootschap opricht, met deze vennootschap een fiscale eenheid aangaat, geruisloos binnen de fiscale eenheid bedrijfsmiddelen waarin grote stille reserves schuil gaan aan deze dochtermaatschappij overdraagt om vervolgens de aandelen in deze dochtermaatschappij met toepassing van de deelnemingsvrijstelling belastingvrij te vervreemden. Hoewel de bepaling zeer ruim is geredigeerd mag worden aangenomen dat de minister deze niet zal toepassen in gevallen waarin geen verschuiving van stille reserves van moeder- naar dochtermaatschappij heeft plaats gehad.

Indien de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is dient de boekwinst op de aandelen te worden berekend met als uitgangspunt de boekwaarde van de aandelen in de dochter bij de moedermaatschappij op het splitsingstijdstip, welke boekwaarde zoals reeds gezegd gelijk is aan het nieuwe berekende „opgeofferde bedrag”.¹⁸⁾

Artikel 30 lid 2 Wet Vpb 1969 verklaart deze regeling ook van toepassing

¹⁶⁾ Exacter geformuleerd: het zuiver vermogen van de dochtermaatschappij minus de fiscale reserves volgens haar laatste balans vóór het verenigingstijdstip.

¹⁷⁾ 11e standaardvoorwaarde.

¹⁸⁾ Mr. J. F. M. Giele en Mr. A. K. P. Jongsma - Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, blz. 230 b. en c. - signaleren hier een onredelijk zware heffing in die gevallen waarbij het nieuwe „opgeofferde bedrag” lager ligt dan het fiscale vermogen van de dochter op het splitsingstijdstip. Zie voor een kritische bespreking van de totale regeling: J. J. Hof - Fiscale eenheid. MBB, september 1968, en D. Juch - De deelnemingsvrijstelling in de wet op de vennootschapsbelasting, proefschrift 1974, blz. 177 e.v.

op vóór 1970 tot stand gekomen fiscale eenheden.

In verband met de samenloop met artikel 14 van de wet heeft de Staatssecretaris bij Resolutie d.d. 17 juli 1972 nr. B72/18031 zich bereid verklaard de termijn van 5 jaren na het splitsingstijdstip te verkorten tot 3 jaren na de (laatste) „besmette” transactie indien de in de 17e standaardvoorwaarde bedoelde transacties binnen de fiscale eenheid geen andere zijn geweest dan de overdracht van één of meer zelfstandige onderdelen van een onderneming aan een dochtermaatschappij.