



Vennootschapsbelasting. Fiscale eenheid. Wijziging van het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, Staatscourant 2010, 20684

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek
Besluit van 10 juni 2020, nr. 2020-06221

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst heeft het volgende besloten.

Dit besluit wijzigt het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M (Stcrt. 2010, 20684). De wijzigingen betreffen een aantal redactionele wijzigingen (waarbij geen inhoudelijke wijzigingen zijn beoogd), een verduidelijking van het onderdeel over de instandhouding van de fiscale eenheid bij een verkoopovereenkomst met beperkende voorwaarden (onderdeel 3.3.) en de toevoeging van onderdelen (na vernummering) over:

- De term ‘winst’ in artikel 5, vierde lid, Bfe (onderdeel 7.3);
- Het meegeven van renten aan een dochtermaatschappij na opname van een bestaande fiscale eenheid in een nieuwe fiscale eenheid en latere ontvoeging van die dochtermaatschappij (onderdeel 9);
- De voorwaarden bij het meegeven van verliezen als bedoeld in artikel 18, vierde lid Bfe (onderdeel 10).
- De verliesverrekeningsmogelijkheid bij volgtijdige voegingen of ontvoegingen (onderdeel 12.);
- De totstandkoming van een zuster-fiscale eenheid bij voeging en ontvoeging in hetzelfde boekjaar (onderdeel 13.1.);
- Boekjaarafsluiting bij een overgang van of naar een zuster-fiscale eenheid (onderdeel 13.2.);
- De doorschuiffaciliteit en boekjaarafsluiting bij een juridische fusie van een topmaatschappij in een 100%-aandeelhouder (onderdeel 13.3.);
- Verbreking van de fiscale eenheid bij een juridische fusie van een zustermaatschappij in een tussenmaatschappij (onderdeel 13.4.).

ARTIKEL I

Het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M (Stcrt. 2010, 20684), laatstelijk gewijzigd bij besluit van 20 augustus 2018, nr. 2018/121069 (Stcrt. 2018, 49422), wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan onderdeel 1. wordt een alinea toegevoegd, luidende:

Dit besluit werd gewijzigd bij besluit van 10 juni 2020, nr. 2020-06221, (Stcrt. 32618). De wijzigingen betreffen een aantal redactionele wijzigingen waarbij geen inhoudelijke wijzigingen zijn beoogd, een verduidelijking van het onderdeel over de instandhouding van de fiscale eenheid bij een verkoopovereenkomst met beperkende voorwaarden (onderdeel 3.3.) en de toevoeging van onderdelen over:

- De term ‘winst’ in artikel 5, vierde lid, Bfe (onderdeel 7.3);
- Het meegeven van renten aan een dochtermaatschappij na opname van een bestaande fiscale eenheid in een nieuwe fiscale eenheid en latere ontvoeging van die dochtermaatschappij (onderdeel 9);
- De voorwaarden bij het meegeven van verliezen als bedoeld in artikel 18, vierde lid, Bfe (onderdeel 10);
- De verliesverrekeningsmogelijkheid bij volgtijdige voegingen of ontvoegingen (onderdeel 12.);
- De totstandkoming van een zuster-fiscale eenheid bij voeging en ontvoeging in hetzelfde boekjaar (onderdeel 13.1.);
- Boekjaarafsluiting bij een overgang van of naar een zuster-fiscale eenheid (onderdeel 13.2.);
- De doorschuiffaciliteit en boekjaarafsluiting bij een juridische fusie van een topmaatschappij in een 100%-aandeelhouder (onderdeel 13.3.);
- Verbreking van de fiscale eenheid bij een juridische fusie van een zustermaatschappij in een tussenmaatschappij (onderdeel 13.4.).

B

Onderdeel 1.1. komt te luiden:



1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

Aangemerkte moedermaatschappij: een moedermaatschappij als bedoeld in artikel 15, tweede lid, Wet Vpb

Bezitseis: de eis als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb dat een moeder-, top- of tussenmaatschappij de gehele juridische en economische eigendom bezit van ten minste 95 percent van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een dochtermaatschappij

Bfe: Besluit fiscale eenheid 2003

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

C

Onderdeel 3.3. komt te luiden:

3.3. Instandhouding fiscale eenheid bij verkoopovereenkomst met beperkende voorwaarden

Bij een verkoop van aandelen in een gevoegde dochtermaatschappij doet het zich regelmatig voor dat de juridische levering van de aandelen nog niet mogelijk is, omdat gewacht moet worden op toestemming van een toezichthoudende autoriteit. In een dergelijk geval worden in de regel voorwaarden opgenomen in de aandelenverkoopovereenkomst die de verkoper beperken in zijn zeggenschap. In het algemeen gaat het om voorwaarden die er op zien de waarde van aandelen zeker te stellen, zoals het vragen van toestemming voor een dividenduitkering, het aannemen of ontslaan van bestuurders, enz. Deze afspraken kunnen worden gekenschetst als een materiële aantasting van de zeggenschapsrechten van de moedermaatschappij, waardoor niet langer aan de bezitseis wordt voldaan. Vanaf het sluiten van de aandelenverkoopovereenkomst kan de moedermaatschappij dan geen fiscale eenheid met de dochtermaatschappij meer vormen. Om nu te voorkomen dat de dochtermaatschappij zelfstandig belastingplichtig wordt terwijl onzeker is of de verkoop daadwerkelijk doorgaat, heb ik besloten hiervoor een oplossing te bieden.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de fiscale eenheid door het sluiten van een overeenkomst tot verkoop van de aandelen in de dochtermaatschappij niet eindigt in de volgende situatie. Dit betreft het geval waarin de levering van de aandelen afhankelijk is van toestemming van een toezichthoudende autoriteit en verkoper door de aandelenverkoopovereenkomst wordt beperkt in zijn zeggenschap. Deze beperking van de zeggenschap mag slechts ten doel hebben te voorkomen dat de waarde van de aandelen van de dochtermaatschappij in afwachting van de juridische levering door de verkoper wordt verminderd. De fiscale eenheid tussen de moedermaatschappij en de te verkopen dochtermaatschappij eindigt dan dus nog niet op het moment van sluiten van de aandelenverkoopovereenkomst. Om gebruik te kunnen maken van deze goedkeuring dienen de verkoper en de gevoegde dochtermaatschappij binnen vier weken na het sluiten van de aandelenverkoopovereenkomst een schriftelijk verzoek in bij de bevoegde inspecteur, die hierop beslist, waarbij de verkoper en de gevoegde dochtermaatschappij zich later niet op een onjuiste wetstoepassing beroepen. De goedkeuring geldt als tussen het moment van sluiten van de aandelenverkoopovereenkomst en de juridische levering van de aandelen in de dochtermaatschappij een korte termijn verloopt. Een termijn van maximaal drie maanden is in dit verband in ieder geval een korte termijn. Belooft de termijn om zwaarwegende redenen meer dan drie maanden, dan kan de verkoper voorafgaand aan het verlopen van deze driemaandsperiode een schriftelijk verzoek voor verlenging van deze termijn indienen bij de bevoegde inspecteur, die hierop beslist.

D

De titel van onderdeel 7 wordt gewijzigd van: 'Verrekening voorvoegingsverliezen' naar: 'Verliesverrekening over het voegingstijdstip heen'.

E

Onderdeel 7.1. komt te luiden:

7.1. Toerekenen resultaten; clusterbenadering

Artikel 15ae Wet Vpb bevat een regeling voor de verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen. De verrekening van een voorvoegingsverlies van een (moeder- of dochter)maatschappij met belastbare winst van de fiscale eenheid kan slechts plaatsvinden voor zover deze winst aan die maatschappij is toe te rekenen (carry forward; artikel 15ae, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb). De

verrekening van een verlies van de fiscale eenheid met voorvoegingswinst van een maatschappij kan slechts plaatsvinden voor zover het verlies van de fiscale eenheid aan die maatschappij is toe te rekenen (carry back; artikel 15ae, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb).

Ingeval bij de moeder- of dochtermaatschappij sprake is van een bestaande fiscale eenheid (hierna: cluster), geldt bij carry forward en carry back een clusterbenadering (artikel 15ae, eerste lid, onderdelen c en d, Wet Vpb). De verrekening van een voorvoegingsverlies van een cluster kan slechts plaatsvinden met winst van de fiscale eenheid die aan dat cluster is toe te rekenen (carry forward), en een verlies van de fiscale eenheid kan slechts worden teruggewenteld naar voorvoegingswinst van een cluster voor zover dat verlies van de fiscale eenheid aan dat cluster is toe te rekenen (carry back). In artikel 12 Bfe is een regeling getroffen inzake de volgorde van horizontale verliesverrekening. In artikel 12, tweede lid, Bfe is bepaald hoe de horizontale verliesverrekening moet worden toegepast bij een clusterbenadering. In deze bepaling staat de volgende zinsnede opgenomen: 'wordt onder maatschappij ook verstaan een bestaande fiscale eenheid die is uitgebreid onderscheidenlijk een bestaande fiscale eenheid die is opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid'.

Voor de interpretatie van die zinsnede is primair bepalend het cluster zoals dat bestond in een voorvoegingsjaar en waarbij nog de mogelijkheid bestaat om een in dat jaar geleden verlies te verrekenen met winst van de fiscale eenheid die aan dat cluster toerekenbaar is, dan wel waarbij nog de mogelijkheid bestaat het verlies van de fiscale eenheid dat aan dat cluster toerekenbaar is, te verrekenen met winst van dat cluster in een voorvoegingsjaar.

Aan artikel 15ae Wet Vpb ligt ten grondslag dat over het voegingstijdstip heen alleen verrekening mogelijk is tussen het voorvoegingsresultaat van een maatschappij/cluster en het resultaat van de fiscale eenheid dat aan die maatschappij/dat cluster is toe te rekenen. Aan artikel 12 Bfe ligt ten grondslag een zodanige volgorde van de horizontale verliesverrekening dat de mogelijkheid van verrekening van resultaten over het voegingstijdstip heen zo ruim mogelijk blijft, uiteraard binnen het uitgangspunt van artikel 15ae Wet Vpb.

Jaar	Fiscale eenheid per 1/1	FE	A	B	C	D
2016	A-B	- 700	+ 200	- 900	0	0
2017	A-B-C	negatief				0
2018	A-B-C-D	+ 900	+ 700	0	- 800	+1000

De vraag rijst of (een deel van) het verlies van de fiscale eenheid (A-B) over 2016 kan worden verrekend met de winst van de fiscale eenheid (A-B-C-D) over 2018. Carry forward is mogelijk. Bij de toepassing van artikel 12 Bfe vormen slechts die (afzonderlijke) maatschappijen een cluster, die al in 2016 een cluster vormden. Voor de volgorde van de horizontale verliesverrekening wordt op basis van artikel 12 Bfe het verlies van C zoveel mogelijk in mindering gebracht op de winst van de andere maatschappijen/clusters die niet over voorvoegingswinst beschikken. Gevolg hiervan is dat in 2018 het verlies (-800) van C wordt gesaldeerd met de winst (+1000) van D en dat de winst (+700) van cluster A-B beschikbaar is voor de carry forward van het voorvoegingsverlies van dat cluster uit 2016.

F

Onderdeel 7.2 komt te luiden:

7.2. Regeling nieuw opgerichte dochtermaatschappij; winsttoerekening

De verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen kan slechts plaatsvinden voor zover de winst of het verlies van de fiscale eenheid aan die maatschappij is toe te rekenen (artikel 15ae, eerste lid, Wet Vpb).

Een uitzondering hierop betreft de situatie waarin één of meer maatschappijen een nieuwe dochtermaatschappij oprichten die vanaf haar oprichtingsdatum wordt gevoegd in dezelfde fiscale eenheid (artikel 5, vierde lid, Bfe). In dat geval wordt de aan de nieuw opgerichte dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid aangemerkt als winst van de maatschappijen die deze dochtermaatschappij hebben opgericht, naar rato van hun kapitaalbreng. De winst van de dochtermaatschappij kan onder omstandigheden ook de winst van een nieuw opgerichte kleindochtermaatschappij omvatten, waardoor er als het ware sprake is van een gestapelde toerekening.

Voorbeeld

Een moedermaatschappij richt een dochtermaatschappij op, die met ingang van haar oprichtingsdatum wordt gevoegd. De dochtermaatschappij richt vervolgens een maatschappij (kleindochtermaatschappij) op, die ook met ingang van de oprichtingsdatum wordt gevoegd in de fiscale



eenheid. In de dochter- en kleindochtermaatschappij zijn activiteiten gestart die tot winst leiden. De moedermaatschappij heeft voorvoegingsverliezen.

In dit voorbeeld wordt de aan de kleindochtermaatschappij toe te rekenen winst voor de toepassing van artikel 15ae, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb toegerekend aan haar enig oprichter, de dochtermaatschappij. De winst van de dochtermaatschappij (waaronder is te begrijpen de toegerekende winst van de kleindochtermaatschappij) wordt vervolgens toegerekend aan haar enig oprichter, de moedermaatschappij.

G

Aan onderdeel 7. wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

7.3 Regeling nieuw opgerichte dochtermaatschappij; de term 'winst'

Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat de term winst in artikel 5, vierde lid, Bfe algebraïsch wordt uitgelegd, waardoor dit ook verlies omvat.

H

Onderdeel 8.4. komt te luiden:

8.4 Meegeven verliezen aan dochtermaatschappij na opname van bestaande fiscale eenheid in nieuwe fiscale eenheid en latere ontvoeging van die dochtermaatschappij

Een bestaande (hierna: 'oude') fiscale eenheid kan worden opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid met een nieuwe moedermaatschappij. De verliezen van de oude fiscale eenheid gelden daarna als voorvoegingsverliezen van de moedermaatschappij van de oude fiscale eenheid (hierna: 'de oude moedermaatschappij'). Hierdoor kan bij strikte toepassing van de wet een dochtermaatschappij van de oude fiscale eenheid verliezen van de oude fiscale eenheid niet meer meekrijgen bij latere ontvoeging uit de nieuwe fiscale eenheid.

Dit acht ik onbedoeld en daarom keur ik het volgende goed (zie Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 9, p. 10–11).

Goedkeuring

Als een dochtermaatschappij van de oude fiscale eenheid wordt ontvoegd uit de nieuwe fiscale eenheid worden met haar daarna genoten belastbare winst (ook) verrekend de verliezen van de oude fiscale eenheid die aan deze dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

Voorwaarde

Deze goedkeuring geldt onder de voorwaarde dat de inspecteur gezamenlijk en schriftelijk om deze goedkeuring wordt verzocht door de volgende maatschappijen: de oude moedermaatschappij, de ontvoegde dochtermaatschappij en de moedermaatschappij van de fiscale eenheid waaruit de dochtermaatschappij wordt ontvoegd (hierna: 'de nieuwe moedermaatschappij').

Als de oude moedermaatschappij binnen de nieuwe fiscale eenheid juridisch is weggefuseerd kan geen gezamenlijk verzoek meer worden gedaan met de oude moedermaatschappij. Ik keur goed dat in dat geval het verzoek kan worden gedaan door de ontvoegde dochtermaatschappij en de nieuwe moedermaatschappij.

De inspecteur stelt de meegegeven verliezen en de jaren waarop deze betrekking hebben vast in een afzonderlijke beslissing. Artikel 15af, derde tot en met zevende lid, Wet Vpb is van overeenkomstige toepassing. Voor de duidelijkheid merk ik op dat deze beslissing geen voor bezwaar vatbare beschikking is.

I

De onderdelen 9., 10. en 11. worden vernummerd tot 11., 14. en 15. en na onderdeel 8. worden twee onderdelen toegevoegd, luidende:

9. Meegeven renten aan dochtermaatschappij na opname van bestaande fiscale eenheid in nieuwe fiscale eenheid en latere ontvoeging van die dochtermaatschappij

Een bestaande (hierna: 'oude') fiscale eenheid kan worden opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid met een nieuwe moedermaatschappij. Voortgewentelde saldi aan renten als bedoeld in artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb gelden daarna als voorvoegingsrenten van de moedermaatschappij van de oude fiscale eenheid (hierna: 'de oude moedermaatschappij'). Hierdoor kan bij strikte



toepassing van de wet een dochtermaatschappij van de oude fiscale eenheid de voortgewentelde saldi aan renten van de oude fiscale eenheid niet meer meekrijgen bij latere ontvoeging uit de nieuwe fiscale eenheid.
Dit acht ik ongewenst en daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Als een dochtermaatschappij van de oude fiscale eenheid wordt ontvoegd uit de nieuwe fiscale eenheid, worden bij de door haar daarna genoten winst, (ook) in aanmerking genomen de voortgewentelde saldi aan renten ('ontvoegingsrenten') van de oude fiscale eenheid voor zover die saldi bij de dochtermaatschappij zouden zijn ontstaan, indien zij geen deel zou hebben uitgemaakt van de oude fiscale eenheid. Hierbij wordt geen rekening gehouden met het bedrag, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb.

Voorwaarde

Deze goedkeuring geldt onder de voorwaarde dat de inspecteur gezamenlijk en schriftelijk om deze goedkeuring wordt verzocht door de volgende maatschappijen: de oude moedermaatschappij, de ontvoegde dochtermaatschappij en de moedermaatschappij van de fiscale eenheid waaruit de dochtermaatschappij wordt ontvoegd (hierna: 'de nieuwe moedermaatschappij').

Als de oude moedermaatschappij binnen de nieuwe fiscale eenheid juridisch is weggefuseerd kan geen gezamenlijk verzoek meer worden gedaan met de oude moedermaatschappij. Ik keur goed dat in dat geval het verzoek kan worden gedaan door de ontvoegde dochtermaatschappij en de nieuwe moedermaatschappij.

De inspecteur stelt de meegegeven voortgewentelde saldi aan renten en de jaren waarop deze betrekking hebben vast in een afzonderlijke beslissing. Artikel 15ahb, derde tot en met zesde lid, Wet Vpb is van overeenkomstige toepassing. Voor de duidelijkheid merk ik op dat deze beslissing geen voor bezwaar vatbare beschikking is.

10. Voorwaarden voor het meegeven van verliezen als bedoeld in artikel 18, vierde lid, Bfe.

Artikel 18, vierde lid, Bfe bevat een regeling die erin voorziet dat na een juridische fusie binnen fiscale eenheid, bij ontvoeging van de verkrijgende rechtspersoon voorvoegingsrenten en voorvoegingsverliezen van de verdwenen dochtermaatschappij en de voortgewentelde saldi aan renten en fiscale-eenhedsverliezen die toerekenbaar zijn aan de verdwenen dochtermaatschappij, kunnen worden meegegeven aan de verkrijgende rechtspersoon voor zover deze de activiteiten van de verdwenen dochtermaatschappij heeft voortgezet.

Het meegeven van de genoemde verliezen en renten gebeurt op verzoek van de verkrijgende rechtspersoon en onder nader door de inspecteur te stellen voorwaarden.

Een modeltekst voor de beschikking ex artikel 18, vierde lid, Bfe met deze voorwaarden is opgenomen in bijlage 5. Als de inspecteur van mening is dat het verzoek slechts kan worden ingewilligd door het stellen van een of meer andere voorwaarden dan opgenomen in bijlage 5, zendt de inspecteur het verzoek, vergezeld van zijn ambtsbericht met daarin de voorgestelde afwijkende voorwaarden, door naar DGBD/Corporate Dienst Vaktechniek, Cluster VPB-IBwinst, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

In de praktijk is nog geen ervaring opgedaan met het stellen van voorwaarden voor het meegeven van voorvoegingsrenten en saldi aan renten van de fiscale eenheid die toerekenbaar zijn aan de verdwenen dochtermaatschappij. Zodra hiermee voldoende ervaring is opgedaan, zullen deze voorwaarden ook worden gepubliceerd.

J

In onderdeel 11.1. (vóór dit wijzigingsbesluit onderdeel 9.1.) wordt in de laatste volzin onder 'Goedkeuring' de verwijzing naar onderdeel 7.3 vervangen door een verwijzing naar onderdeel 8.3.

K

Na onderdeel 11. (vóór dit wijzigingsbesluit onderdeel 9.) worden twee onderdelen toegevoegd, luidende:

12. Verliesverrekeningsmogelijkheid bij volgtijdige voegingen of ontvoegingen

De verrekeningstermijn van verliezen als bedoeld in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb sluit aan bij het in artikel 7, vierde lid, Wet Vpb genoemde begrip jaar. Uit dit laatste artikel volgt dat indien de belastingplichtige in de loop van het boekjaar als aangemerkte moedermaatschappij of als



dochtermaatschappij deel gaat uitmaken of ophoudt deel uit te maken van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, eerste of tweede lid, Wet Vpb, het gedeelte van dat boekjaar waarin de belastingplichtige geen deel uitmaakt van die fiscale eenheid als afzonderlijk jaar wordt aangemerkt. Dit leidt, zoals ook volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 10 juli 2015 (ECLI:N-L:HR:2015:1779), tot een extra jaar voor de verliesverrekening in de gevallen waarin de voeging of ontvoeging niet samenvalt met het einde van het lopende statutaire boekjaar. Gevolg is een verkorting van de periode waarin verliezen kunnen worden verrekend. Ik ben van mening dat elke volgtijdige voeging of ontvoeging leidt tot een extra jaar voor de toepassing van de verliesverrekeningstermijn.

Stel een maatschappij heeft een boekjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar en heeft verliezen die na 31 december 2022 niet meer verrekenbaar zijn. Op 1 april 2020 wordt de maatschappij als dochtermaatschappij of als aangemerkte moedermaatschappij gevoegd in een fiscale eenheid. In dat geval moet ze op basis van artikel 7, vierde lid, Wet Vpb haar boekjaar afsluiten. Hierdoor ontstaan voor de toepassing van de verliesverrekeningstermijn binnen het kalenderjaar 2020 twee jaren (1 januari t/m 31 maart en 1 april t/m 31 december), terwijl dat zonder voeging één jaar zou zijn geweest (1 januari t/m 31 december). Gevolg is dat de verliezen niet meer verrekenbaar zijn na 31 december 2021 in plaats van na 31 december 2022. Zou de fiscale eenheid vervolgens op 1 augustus 2020 deel gaan uitmaken van een grotere fiscale eenheid dan krijgt de maatschappij te maken met drie jaren, en zo verder. Een boekjaarafsluiting van een fiscale eenheid geldt als boekjaarafsluiting voor alle gevoegde vennootschappen.

13. Zuster-fiscale eenheid

13.1. De totstandkoming van een fiscale eenheid bij voeging en ontvoeging in hetzelfde boekjaar

In artikel 15, elfde lid, Wet Vpb is geregeld dat bij voeging en ontvoeging van een maatschappij in hetzelfde boekjaar, ten aanzien van die maatschappij, geacht wordt voor de tussenliggende periode geen fiscale eenheid tot stand te zijn gekomen. Ik acht dit ongewenst in het geval dat een zuster-fiscale eenheid wordt aangegaan en deze in hetzelfde boekjaar overgaat in een reguliere fiscale eenheid of vice versa onder toepassing van artikel 41 Bfe.

Stel dat X BV en Y BV in een bepaald jaar een zuster-fiscale eenheid vormen, waarbij X BV de aangemerkte moedermaatschappij is. In hetzelfde boekjaar worden de aandelen Y BV overgedragen aan X BV en er komt aansluitend een reguliere fiscale eenheid (als bedoeld in artikel 15, eerste lid, Wet Vpb) tot stand tussen X BV en Y BV. Door de overdracht eindigt de zuster-fiscale eenheid. Omdat dit in hetzelfde boekjaar plaatsvindt, wordt door toepassing van artikel 15, elfde lid, Wet Vpb geacht geen zuster-fiscale eenheid tot stand te zijn gekomen. Hetzelfde geldt in de omgekeerde situatie, waarbij een nieuw gevormde reguliere fiscale eenheid overgaat in een zuster-fiscale eenheid. In dat geval wordt geacht geen reguliere fiscale eenheid tot stand te zijn gekomen.

Goedkeuring

Ik keur goed dat toepassing van artikel 15, elfde lid, Wet Vpb achterwege blijft in het geval dat een zuster-fiscale eenheid in het boekjaar dat zij is gevormd overgaat in een reguliere fiscale eenheid of vice versa, waarbij de aangemerkte moedermaatschappij als 'gewone' moedermaatschappij (als bedoeld in artikel 15, eerste lid, Wet Vpb) van de fiscale eenheid verder gaat of vice versa. Ik stel hierbij als voorwaarde dat de overgang plaatsvindt onder toepassing van artikel 41 Bfe.

13.2. Boekjaarafsluiting bij een overgang van of naar een zuster-fiscale eenheid

Bij een overgang van een zuster-fiscale eenheid naar een reguliere fiscale eenheid of vice versa moet het lopende boekjaar worden afgesloten. Dit volgt uit artikel 7, vierde lid, Wet Vpb of artikel 15, tweede lid, Wet Vpb.

Ik acht dit ongewenst indien de voorafgaande en de aansluitende fiscale eenheid bestaan uit dezelfde maatschappijen en dezelfde moedermaatschappij (in de zin van een aangemerkte moedermaatschappij die 'gewone' moedermaatschappij wordt of vice versa).

Stel dat X BV, Y BV en Z BV een zuster-fiscale eenheid vormen, waarbij X BV de aangemerkte moedermaatschappij is en Z BV de dochter van Y BV. Vervolgens worden de aandelen Y BV overgedragen aan X BV en komt aansluitend een reguliere fiscale eenheid tot stand. Door de overdracht eindigt de zuster-fiscale eenheid, waardoor sprake is van een boekjaarafsluiting. Hetzelfde geldt voor de omgekeerde situatie.

Goedkeuring

Ik keur voor zover nodig goed dat een boekjaarafsluiting achterwege blijft bij de overgang van een zuster-fiscale eenheid naar een reguliere fiscale eenheid of vice versa. Ik stel hierbij de voorwaar-

den dat de voorafgaande en de aansluitende fiscale eenheid bestaan uit dezelfde maatschappijen en dezelfde moedermaatschappij (in de zin van een aangemerkte moedermaatschappij die 'gewone' moedermaatschappij wordt of vice versa) en dat de overgang plaatsvindt met toepassing van artikel 41 Bfe.

13.3. De doorschuiffaciliteit en boekjaarafsluiting bij een juridische fusie van een topmaatschappij in een 100%-aandeelhouder

Als een topmaatschappij juridisch fuseert in haar 100%-aandeelhouder dan eindigt de zuster-fiscale eenheid op grond van artikel 15, tiende lid, onderdeel e, Wet Vpb. Een beroep op de doorschuiffaciliteit van artikel 41 Bfe slaagt hier niet, omdat niet is voldaan aan de voorwaarde uit artikel 41, lid 1, onderdeel b, Bfe. Indien de topmaatschappij namelijk in Nederland zou zijn gevestigd en moedermaatschappij zou zijn van de fiscale eenheid, zou de fiscale eenheid ook door deze fusie zijn beëindigd. Ook moet het lopende boekjaar worden afgesloten. Dit volgt uit artikel 7, vierde lid, Wet Vpb of artikel 15, tweede lid, Wet Vpb. Ik acht beide gevolgen ongewenst als de 100%-aandeelhouder kwalificeert als topmaatschappij en de 100%-aandeelhouder niet is opgericht met het oog op de fusie en bovendien de betrokken belastingplichtigen geen recht op voordelen krijgen die ze ook niet hadden gehad als de betreffende 100%-aandeelhouder altijd volledig binnenlands belastingplichtig was geweest.

Stel dat X BV en Y BV een zuster-fiscale eenheid vormen met de in Duitsland gevestigde Z GmbH als topmaatschappij en Z GmbH fuseert juridisch in haar 100%-aandeelhouder die is gevestigd in Frankrijk. Dan verbreekt de fiscale eenheid zonder toegang tot artikel 41 Bfe en moet het lopende boekjaar worden afgesloten.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat artikel 41 Bfe kan worden ingeroepen en dat het lopende boekjaar niet hoeft worden afgesloten in het geval dat een topmaatschappij juridisch fuseert in haar 100%-aandeelhouder. Ik stel hieraan de volgende voorwaarden:

- a. De 100%-aandeelhouder kwalificeert als topmaatschappij;
- b. De 100%-aandeelhouder is niet opgericht of tussengevoegd met het oog op de fusie en bovendien krijgen de betrokken belastingplichtigen geen recht op voordelen die ze ook niet hadden gehad als de betreffende 100%-aandeelhouder altijd volledig binnenlands belastingplichtig was geweest;
- c. De voorafgaande en de aansluitende fiscale eenheid bestaan uit dezelfde maatschappijen en dezelfde aangemerkte moedermaatschappij;
- d. Aan alle overige voorwaarden van artikel 41 Bfe wordt voldaan.

13.4. Verbreking van de fiscale eenheid bij een juridische fusie van een zustermaatschappij in een tussenmaatschappij

Een juridische fusie van een tot een zuster-fiscale eenheid behorende maatschappij (niet zijnde een aangemerkte moedermaatschappij) in een tussenmaatschappij kan leiden tot het eindigen van de zuster-fiscale eenheid zonder doorschuiffaciliteit. Ik acht dit ongewenst in het hierna beschreven geval.

Een zuster-fiscale eenheid bestaat uit een aangemerkte moedermaatschappij (M), die direct wordt gehouden door de topmaatschappij (TM), en een gevoegde zustermaatschappij (Z), die door TM via een tussenmaatschappij (T) wordt gehouden. Z fuseert juridisch als verdwijnende vennootschap met T. Hierdoor ontstaat een in Nederland aanwezige vaste inrichting van T (als bedoeld in artikel 15, achtste lid, Wet Vpb). T vormt (met die vaste inrichting) onmiddellijk na de fusie een fiscale eenheid met M als aangemerkte moedermaatschappij.

Door de juridische fusie eindigt de (oorspronkelijke) zuster-fiscale eenheid op grond van artikel 15, tiende lid, onderdeel a, Wet Vpb. Er wordt niet langer aan de vereisten voor vorming van een zuster-fiscale eenheid voldaan, omdat de topmaatschappij na de fusie niet langer (middellijk) de aandelen houdt in de verdwenen zustermaatschappij. Toepassing van artikel 41 Bfe is niet mogelijk, omdat de fiscale eenheid eindigt op grond van artikel 15, tiende lid, onderdeel a, Wet Vpb.

Goedkeuring

Ik keur voor zover nodig goed dat voor de bepaling van de fiscale gevolgen van de juridische fusie in het beschreven geval, T als verkrijgende rechtspersoon geacht wordt direct voorafgaand aan de fusie deel uit te maken van de zuster-fiscale eenheid tussen M en Z en deze fusie geacht wordt plaats te vinden onder toepassing van artikel 18 Bfe.

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- a. T vormt (met voornoemde vaste inrichting) onmiddellijk na de juridische fusie een fiscale



- eenheid met M als aangemerkte moedermaatschappij;
- b. Al hetgeen door T in het kader van de fusie is verkregen gaat behoren tot het vermogen van de fiscale eenheid met M;
 - c. T is niet opgericht of tussengevoegd met het oog op de fusie en bovendien krijgen de betrokken belastingplichtigen geen recht op voordelen die men ook niet had gehad als T altijd volledig binnenlands belastingplichtig was geweest.

L

Na bijlage 4. wordt een bijlage toegevoegd, luidende:

Bijlage 5. Besluit met nummer dgb2010/4620

Modeltekst voor beschikking ex artikel 18, vierde lid, Besluit fiscale eenheid 2003

Belastingdienst/<kantoor>

Uw brief van: Datum:

Uw kenmerk: Ons kenmerk:

<naam geadresseerde>

<adres>

<postcode + plaats>

Onderwerp: Vennootschapsbelasting, meegeven van verliezen aan verkrijgende rechtspersoon na fusie binnen fiscale eenheid

Geachte <naam>,

Op <datum brief> hebt u een verzoek gedaan om het meegeven van verliezen aan een verkrijgende rechtspersoon na een fusie binnen een fiscale eenheid. In uw brief schetst u de volgende feiten en omstandigheden.

Het vermogen van <naam verdwijnende rechtspersoon> (hierna: 'de verdwijnende rechtspersoon') is overgegaan naar <naam verkrijgende rechtspersoon> (hierna: 'de verkrijgende rechtspersoon') in het kader van een fusie (hierna: 'de fusie') als bedoeld in artikel 14b, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: 'Wet Vpb 1969'). Onmiddellijk voorafgaande aan de fusie maakten beide rechtspersonen deel uit van dezelfde fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969. De fusie heeft ter zake van de verdwijnende rechtspersoon niet geleid tot verbreking van de fiscale eenheid door toepassing van artikel 18, eerste lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 (hierna: 'het Besluit'). Met ingang van <datum ontvoeging> maakt de verkrijgende rechtspersoon geen deel meer uit van de fiscale eenheid.

U verzoekt mij de voorvoegingsverliezen van de verdwijnende rechtspersoon en de fiscale-eenhedsverliezen die toerekenbaar zijn aan de verdwijnende rechtspersoon bij de ontvoeging van de verkrijgende rechtspersoon aan de verkrijgende vennootschap mee te geven, met toepassing van artikel 18, vierde lid, van het Besluit.

Op uw verzoek heb ik als volgt besloten.

Meegeven verliezen

1. Vanaf het tijdstip van ontvoeging van de verkrijgende rechtspersoon worden voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 de volgende verliezen (mede) verrekend met de door de verkrijgende rechtspersoon na dat tijdstip genoten belastbare winst:
 - a. de voorvoegingsverliezen van de verdwijnende rechtspersoon; en
 - b. de verliezen van de fiscale eenheid die aan de verdwijnende rechtspersoon zijn toe te rekenen.
2. Deze verrekening vindt plaats onder de volgende voorwaarden en beperkingen, waarbij voor de toepassing van de verrekening wordt verstaan onder:
 - *het fusietijdstip*: het tijdstip vanaf wanneer de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen;
 - *een fuserende rechtspersoon*: de verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon;
 - *onderneming*: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de betreffende rechtspersoon.

Winstsplitsing

- a. Vanaf het tijdstip van ontvoeging wordt de winst van de verkrijgende rechtspersoon per jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de onderneming zoals die vóór het fusietijdstip tot de verdwijnende rechtspersoon behoorde en een deel dat betrekking heeft op de onderneming zoals die vóór het fusietijdstip tot de verkrijgende vennootschap behoorde (hierna: 'winstsplitsing'). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts



winst aan de onderneming van een fuserende rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.

Horizontale verrekening van verliezen

- b. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt een uit bovenstaande winstsplitsing voortvloeiend negatief deel, zoveel mogelijk, in mindering gebracht op de positieve delen betrekking hebbend op de ondernemingen van fuserende rechtspersonen die geen aanspraak hebben op verrekening van vóór het fusietijdstip geleden verliezen. Het resterende deel komt in mindering op de positieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige fuserende rechtspersonen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, plaats naar verhouding van de positieve delen.

Verticale verrekening van verliezen

- c.1. De vóór het fusietijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig de onderdelen a en b bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip tot de verkrijgende rechtspersoon behorende onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
- c.2. De verliezen van de verdwijnende rechtspersoon die op grond van deze beschikking worden meegegeven, worden slechts verrekend met het overeenkomstig de onderdelen a en b bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip tot de verdwijnende rechtspersoon behorende onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
3. Het bedrag van de verliezen van de fiscale eenheid die aan de verdwijnende rechtspersoon zijn toe te rekenen heb ik vastgesteld op <vastgestelde bedrag>. Het bedrag is als volgt over de verschillende jaren verdeeld <verdeling vastgestelde bedragen>.

Als u het niet eens bent met deze beslissing

Bent u het niet eens met deze beslissing? Dan kunt u bezwaar maken. Stuur een brief naar Belastingdienst/<Directie>/Vennootschapsbelasting/<kantoor>
<adres>

Vermeld altijd de reden van uw bezwaar en het kenmerk van deze brief. Uw bezwaar moet bij ons binnen zijn vóór <datum>

Hoogachtend,
Belastingdienst/<kantoor>
De Inspecteur,

ARTIKEL II

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 10 juni 2020

*De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,
namens deze,
J. de Blicke
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*