



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

*Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen
Besluit van 20 augustus 2018,
nr. 2018/121069.*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit wijzigt het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, Staatscourant 2010, 20684. De wijzigingen zijn de volgende. Vervallen is het onderdeel over de goedkeuring in het besluit van 16 december 2014, nr. BLKB2014/2137M voor voeging van zustermaatschappijen die gehouden worden door een topmaatschappij in een andere lidstaat van de Europese Unie of tussen een moedermaatschappij en een kleindochtermaatschappij die gehouden wordt door een tussenmaatschappij in een andere lidstaat van de Europese Unie. Deze goedkeuring is overbodig door gewijzigde wetgeving. Tevens is vervallen het onderdeel over de verrekening van aanloopverliezen over het voegingstijdstip heen. Dit onderdeel heeft zijn belang door tijdsverloop verloren.

Toegevoegd zijn onderdelen over

- de instandhouding van de fiscale eenheid bij een verkoopovereenkomst met beperkende voorwaarden;*
- de samenloop van artikel 15ab, zesde lid, Wet Vpb en een onzakelijke lening; en*
- het meegeven van verliezen aan een dochtermaatschappij na opname van een bestaande fiscale eenheid in een nieuwe fiscale eenheid en latere ontvoeging van die dochtermaatschappij.*

Het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, Staatscourant 2010, 20684, wordt als volgt gewijzigd.

ARTIKEL I

A

De cursieve aanhef komt te luiden:

Dit besluit bevat mijn beleid voor de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (artikel 15 en volgende, Wet Vpb). Dit besluit is meest recent gewijzigd door mijn wijzigingsbesluit met nr. 2018-121069 en wel als volgt.

Vervallen is de wordingsgeschiedenis van het besluit (onderdeel 1.), omdat deze zijn toelichtende belang heeft verloren.

Het begrip bezitseis in onderdeel 1.1. is aangepast als gevolg van gewijzigde wetgeving. De omschrijving van de begrippen topmaatschappij en tussenmaatschappij in onderdeel 1.1. is vervallen, omdat deze overbodig is door gewijzigde wetgeving.

De verwijzing naar de basis voor goedkeuringen (hardheidsclausule) is als gevolg van het vervallen van onderdeel 1. opgenomen in een nieuw onderdeel 1.2.

Vervallen is de goedkeuring van onderdeel 2.1. voor voeging van zustermaatschappijen die gehouden worden door een topmaatschappij in een andere lidstaat van de Europese Unie of tussen een moedermaatschappij en een kleindochtermaatschappij die gehouden wordt door een tussenmaatschappij in een andere lidstaat van de Europese Unie. Deze goedkeuring is overbodig door gewijzigde wetgeving.

De verwijzing naar artikelen in de Wet Vpb in onderdeel 2.1. (nieuw) is aangepast als gevolg van gewijzigde wetgeving.

Toegevoegd is een onderdeel over de instandhouding van de fiscale eenheid bij een verkoopovereenkomst met beperkende voorwaarden (onderdeel 3.3.).

De verwijzing naar artikelen in de Wet Vpb in onderdelen 3.4. (nieuw) is aangepast als gevolg van gewijzigde wetgeving.

Toegevoegd is een onderdeel over de samenloop van artikel 15ab, zesde lid, Wet Vpb en een onzakelijke lening (onderdeel 5.).

Vervallen is de verrekening van aanloopverliezen over het voegingstijdstip heen (onderdeel 6.1. voor omnummering). Dit onderdeel heeft zijn belang door tijdsverloop verloren.

Toegevoegd is een onderdeel over het meegeven van verliezen aan een dochtermaatschappij na



opname van een bestaande fiscale eenheid in een nieuwe fiscale eenheid en latere ontvoeging van die dochtermaatschappij (onderdeel 8.4.).

B

Onderdeel 1. vervalt.

C

Onderdeel 1.1. komt te luiden:

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Bfe: Besluit fiscale eenheid 2003

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

D

Na onderdeel 1.1. wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

1.2. Basis goedkeuringen

De in dit besluit opgenomen goedkeuringen zijn gebaseerd op artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

E

Onderdeel 2. komt te luiden:

2. Begrip 'belastingplichtige' in de zin van artikel 15 Wet Vpb

2.1. Gevoegde dochtermaatschappij verkrijgt status van subjectief vrijgesteld lichaam

Eén van de eisen voor een fiscale eenheid is dat deze wordt gevormd door twee of meer belastingplichtigen. Als een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij op zelfstandige basis beoordeeld niet langer belastingplichtig is, leidt dit tot verbreking van de fiscale eenheid (artikel 15, tiende lid, Wet Vpb). Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen vanaf het moment dat een maatschappij op grond van artikel 5 Wet Vpb subjectief is vrijgesteld. De maatschappij is in dat geval geen belastingplichtige meer in de zin van artikel 15, eerste of tweede lid, Wet Vpb. Tevens wordt in dat geval niet meer voldaan aan het in artikel 15, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb opgenomen vereiste dat voor het bepalen van de winst bij beide belastingplichtigen dezelfde bepalingen van toepassing zijn.

F

Onderdeel 3.3. wordt vernummerd tot 3.4. en na onderdeel 3.2. wordt opgenomen:

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, bijvoorbeeld 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. Deze beperkende voorwaarden zien op de verplichting van de verkoper om in afwachting van de juridische levering van de aandelen voor bepaalde rechtshandelingen toestemming te vragen aan de koper. 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. Gevolg is dat de moedermaatschappij niet meer de gehele juridische eigendom van de aandelen in de dochtermaatschappij heeft, waardoor niet langer aan de bezitseis is voldaan. Vanaf het sluiten van de aandelenverkoopovereenkomst kan de moedermaatschappij dan geen fiscale eenheid met de



dochtermaatschappij meer vormen. De koper heeft echter ook nog niet de gehele juridische en economische eigendom van de aandelen in de te kopen dochtermaatschappij. Om nu te voorkomen dat bij verkoop in de hier bedoelde gevallen een situatie ontstaat dat de dochtermaatschappij voor een korte tijd zelfstandig belastingplichtig wordt, heb ik besloten hiervoor een oplossing te bieden.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de beperking van de zeggenschap door een overeenkomst tot verkoop van de aandelen in de dochtermaatschappij voor de toepassing van de bezitser buiten aanmerking blijft in de volgende situatie. Dit betreft het geval dat de verkoper in afwachting van juridische levering van de aandelen voor bepaalde rechtshandelingen de toestemming nodig heeft van de koper. De beperking van de zeggenschap door een aandelenverkoopovereenkomst 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 twee weken na het sluiten van de aandelenverkoopovereenkomst een schriftelijk verzoek in bij de bevoegde inspecteur, die hierop beslist. 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 korter dan 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 de eerste drie maanden van deze termijn een schriftelijk verzoek indienen bij de bevoegde inspecteur, die hierop beslist.

G

Onderdeel 3.4. (na omnummering) komt te luiden:

3.4. Artikel 15, vierde lid, onderdeel f, Wet Vpb; kasgeldvennootschappen

Een dochtermaatschappij kan niet in een fiscale eenheid worden opgenomen indien de moedermaatschappij de aandelen in de dochtermaatschappij, middellijk of onmiddellijk, als voorraad houdt (artikel 15, vierde lid, onderdeel f, Wet Vpb). Om discussie te voorkomen over de vraag of aandelen in zogenoemde kasgeldvennootschappen als voorraad worden gehouden, heb ik de volgende goedkeurende regeling getroffen.

Goedkeuring

Ingeval een kasgeldvennootschap als dochtermaatschappij wordt opgenomen in een fiscale eenheid, keur ik voor zoveel nodig goed dat voor de toepassing van artikel 15, vierde lid, onderdeel f, Wet Vpb de moedermaatschappij wordt geacht de aandelen in de dochtermaatschappij niet, onmiddellijk of middellijk, als voorraad te houden. Ik verbind hieraan de voorwaarde dat de discount bij aankoop en de upcount bij verkoop van de kasgeldvennootschap tot de winst wordt gerekend van het jaar waarin de aankoop respectievelijk verkoop plaatsvindt. Uiteraard moet verder aan alle vereisten voor de toepassing van artikel 15 Wet Vpb zijn voldaan.

H

De onderdelen 5. tot en met 10. van het besluit worden vernummerd tot 6. tot en met 11. en na onderdeel 4. wordt ingevoegd:

5. Samenloop artikel 15ab, zesde lid, Wet Vpb en een onzakelijke lening

Voor de toepassing van artikel 15ab, zesde lid, Wet Vpb op een zogenoemde onzakelijke lening geldt het volgende. Als de afwaardering van een schuldvordering het gevolg is van een onzakelijk debiteurenrisico kan deze afwaardering bij de schuldeiser niet in aftrek op de winst worden gebracht. Een onzakelijk debiteurenrisico betreft een debiteurenrisico dat zijn oorzaak vindt in de vennootschappelijke betrekkingen tussen schuldeiser en schuldenaar. Ik keur voor zover nodig goed dat bij de winstbepaling van de schuldenaar eveneens buiten aanmerking blijft een met de afwaardering van de schuldvordering corresponderende afwaardering van de schuld krachtens artikel 15ab, zesde lid, Wet Vpb. Dit geldt voor zover de onzakelijke lening bij de schuldeiser niet ten laste van de winst kan worden afgewaardeerd.



I

Onderdeel 7.1. (na omnummering) vervalt. Het betreft de verrekening van aanloopverliezen over het voegingstijdstip heen en heeft zijn belang door tijdsverloop verloren. De onderdelen 7.2 en 7.3 (na omnummering) worden vernummerd tot 7.1 en 7.2.

J

Aan onderdeel 8 (na omnummering) wordt na onderdeel 8.3. toegevoegd:

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

De verliezen van een bestaande fiscale eenheid (hierna de oude fiscale eenheid) die wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid met een nieuwe moedermaatschappij gelden daarna als voorvoegingsverliezen van de moedermaatschappij van de oude fiscale eenheid (hierna 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 voor de boven beschreven situatie 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. Deze goedkeuring geldt onder de voorwaarde dat de inspecteur schriftelijk om deze goedkeuring wordt verzocht door de volgende maatschappijen: de oude moedermaatschappij, de ontvoegde dochtermaatschappij en moedermaatschappij van de fiscale eenheid waaruit de dochtermaatschappij wordt ontvoegd. 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 volledigheid merk ik op dat bovenstaande goedkeuring geldt voor de reguliere binnenlandse fiscale eenheid, de fiscale eenheid via een tussenmaatschappij en de zuster-fiscale eenheid. In de situatie waarin de oude moedermaatschappij binnen de nieuwe fiscale eenheid juridisch is weggefuseerd kan geen gezamenlijk verzoek meer worden gedaan door de oude moedermaatschappij, de ontvoegde dochtermaatschappij en de moedermaatschappij van de fiscale eenheid waaruit de dochtermaatschappij wordt ontvoegd (nieuwe moedermaatschappij). Ik keur goed dat in dat geval het verzoek kan worden gedaan door de ontvoegde dochtermaatschappij en de nieuwe moedermaatschappij.

ARTIKEL II

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

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 20 augustus 2018

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blicq
lid van het managementteam Belastingdienst*