Bijlage: concept voortzettingsbepaling BFE

Artikel __. Fiscaal geruisloze voortzetting fiscale eenheid bij beëindiging fiscale eenheid ingevolge artikel 15, tiende lid, onderdeel d, e, f of g van de wet

1. Ingeval sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f of g, van de wet en direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, wordt een maatschappij voor de toepassing van de artikelen 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj, eerste lid, van de wet geacht niet te zijn ontvoegd indien:

a. die maatschappij deel uitmaakt van de aansluitende fiscale eenheid, en

b. de voorgaande fiscale eenheid ten aanzien van die maatschappij niet zou zijn beëindigd indien de bij die voorafgaande fiscale eenheid of de aansluitende fiscale eenheid betrokken topmaatschappij en de eventueel betrokken tussenmaatschappijen in Nederland zouden zijn gevestigd en als moedermaatschappij, onderscheidenlijk dochtermaatschappij, deel zouden hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid.

2. De aansluitende fiscale eenheid, bedoeld in het eerste lid, treedt voor de toepassing van de artikelen 15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de wet in de plaats van de voorafgaande fiscale eenheid. Bij de toepassing van artikel 15ai van de wet geldt de indeplaatstreding niet voor zover afrekening als gevolg van toepassing van de artikelen 15, tiende lid, en 15ai van de wet heeft plaatsgevonden.

3. Indien bij een voortzetting van de fiscale eenheid als bedoeld in het eerste lid de moedermaatschappij is gewijzigd, kunnen bij een latere ontvoeging uit de aansluitende fiscale eenheid niet meer verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid achterblijven bij de nieuwe moedermaatschappij dan mogelijk zou zijn geweest wanneer de moedermaatschappij niet was gewijzigd. Voor de toepassing van de eerste volzin worden de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid geacht bij de moedermaatschappij van die fiscale eenheid te zijn opgekomen, tenzij op het moment van voortzetting van de fiscale eenheid aannemelijk wordt gemaakt dat de verliezen aan een andere maatschappij zijn toe te rekenen.

4. Indien bij een voortzetting van de fiscale eenheid als bedoeld in het eerste lid tevens een maatschappij van de aansluitende fiscale eenheid deel gaat uitmaken die geen deel uitmaakte van de voorafgaande fiscale eenheid, worden voor de toepassing van artikel 15ae van de wet de maatschappijen die ook deel uitmaakten van de voorafgaande fiscale eenheid als bestaande fiscale eenheid beschouwd.

5. Het eerste tot en met vierde lid zijn van overeenkomstige toepassing indien een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van de wet eindigt als gevolg van een ontvoeging van de moedermaatschappij en direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een nieuwe fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, tweede lid, van de wet tot stand komt tussen twee of meer dochtermaatschappijen van die fiscale eenheid waarbij de ontvoegde moedermaatschappij als topmaatschappij fungeert.

Toelichting

In artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f, en g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) wordt voor een aantal situaties waarin sprake is van een herstructurering van een (zuster-)fiscale eenheid expliciet geregeld dat de fiscale eenheid eindigt. Indien direct aansluitend aan de beëindiging van de fiscale eenheid een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt, dus zonder dat de betreffende maatschappijen tijdelijk zelfstandig in de belastingheffing worden betrokken, is sprake van een ontvoeging direct gevolgd door een voeging. Dit zou in bepaalde situaties onwenselijke gevolgen kunnen hebben. Daarom wordt voor dergelijke situaties in artikel PM van

het Besluit fiscale eenheid 2003 geregeld dat verschillende met de beëindiging van de fiscale eenheid samenhangende bepalingen in voorkomende gevallen geen toepassing vinden voor zover de samenstelling van de fiscale eenheid voor wat betreft de daarin opgenomen maatschappijen voor en na de herstructurering niet verandert. Dit kan dus ook betekenen dat slechts enkele van de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid tot het moment van de herstructurering, nadien deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid.[1] De fiscaal geruisloze voortzetting wordt hierbij uitdrukkelijk beperkt tot gevallen waarin de fiscale eenheid ten aanzien van een maatschappij niet zou zijn beëindigd wanneer de topmaatschappij en eventuele tussenmaatschappijen in Nederland zouden zijn gevestigd en als moedermaatschappij, onderscheidenlijk dochtermaatschappij, deel zouden uitmaken van de fiscale eenheid (het eerste lid, onderdeel b).

Het eerste lid bepaalt voor dergelijke gevallen dat er – ten aanzien van de maatschappijen die ook deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid – voor de toepassing van de artikelen 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging. Voor de toepassing van artikel 15ae van de Wet Vpb 1969 heeft dit onder andere tot gevolg dat de verrekening van voorvoegingsresultaten (resultaten van vóór de totstandkoming van de voorafgaande fiscale eenheid) met resultaten van de aansluitende fiscale eenheid derhalve plaatsvindt alsof geen ontvoeging heeft plaatsgevonden. Voor de toepassing van de artikelen 15af en 15ag van de Wet Vpb 1969 heeft het eerste lid tot gevolg dat de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid als zodanig verliezen van de aansluitende fiscale eenheid worden, behoudens voor zover die verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid (deels) worden meegegeven aan een maatschappij die geen deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid. Voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 heeft de fictie dat er geen ontvoeging plaatsvindt tot gevolg dat de herstructurering zonder intreding van de sanctie kan geschieden, ook als er voorafgaand daaraan binnen de sanctietermijn besmette transacties zijn geweest. Het opnemen van artikel 15aj, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 in de opsomming van het eerste lid betekent dat een voortzetting van de fiscale eenheid op de voet van het onderhavige artikel geen gevolgen heeft voor op het moment van herstructurering bestaande herinvesteringsreserves. Ten aanzien van maatschappijen die geen deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid is uiteraard wel sprake van een ontvoeging waarop de genoemde artikelen 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 onverkort van toepassing zijn.

Het tweede lid regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de artikelen 15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid. In artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is de temporisering van renteaftrek voor overnameschulden geregeld. Bij de toepassing van dat artikel is het jaar van voeging relevant. Nu de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van dat artikel in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, wordt voorkomen dat er sprake zou zijn van een nieuw jaar van voeging. De indeplaatstreding voor artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 betekent dat een verbreking van de aansluitende fiscale eenheid binnen de termijn waarin voor de voorafgaande fiscale eenheid nog een sanctietermijn van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 liep, leidt tot toepassing van de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 ten aanzien van de aansluitende fiscale eenheid. De indeplaatstreding voor genoemd artikel 15ai geldt niet voor zover als gevolg van toepassing van de artikelen 15, tiende lid, en 15ai van de Wet Vpb 1969 afrekening heeft

[1] Ten aanzien van een maatschappij die geen deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid is uiteraard wel sprake van een ontvoeging waarop de verschillende met de beëindiging van de fiscale eenheid samenhangende bepalingen onverkort van toepassing zijn.

plaatsgevonden. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de overnemer wel deel gaat uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid, maar de overdrager niet. In dat geval is artikel 15ai van de Wet Vpb 1969 toegepast terwijl het vermogensbestanddeel toch nog in bezit is van de aansluitende fiscale eenheid. Voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 betekent het voorgaande dat verliesverrekening kan plaatsvinden tussen resultaten van de voorafgaande fiscale eenheid en resultaten van de aansluitende fiscale eenheid alsof sprake is van dezelfde fiscale eenheid. Indien bij de totstandkoming van de aansluitende fiscale eenheid op hetzelfde moment ook een nieuwe vennootschap van die fiscale eenheid deel gaat uitmaken, worden – voor de verliesverrekening over dat voegingstijdstip heen – de maatschappijen die ook al deel uitmaakten van de voorafgaande fiscale eenheid als bestaande fiscale eenheid beschouwd. Dit volgt impliciet al uit het eerste lid van het onderhavige artikel, maar wordt voor de duidelijkheid in het vierde lid expliciet geregeld. Aangezien het mogelijk is dat slechts enkele van de maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid tot het moment van de herstructurering, nadien deel gaan uitmaken van de aansluitende fiscale eenheid, bestaat overigens de mogelijkheid dat de "bestaande fiscale eenheid" wat betreft het aantal gevoegde maatschappijen kleiner is dan de aan het moment van herstructurering voorafgaande fiscale eenheid.

Ingevolge het derde lid kunnen – indien bij een voortzetting van de fiscale eenheid als bedoeld in het eerste lid de moedermaatschappij is gewijzigd – bij een latere ontvoeging uit de aansluitende fiscale eenheid, niet meer verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid achterblijven bij de nieuwe moedermaatschappij dan mogelijk zou zijn geweest wanneer de moedermaatschappij niet was gewijzigd. Hierbij worden de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid geacht bij de moedermaatschappij van die fiscale eenheid te zijn opgekomen, tenzij op het moment van voortzetting van de fiscale eenheid aannemelijk wordt gemaakt dat de verliezen aan een andere maatschappij zijn toe te rekenen. Aan de hand van het volgende voorbeeld kan de werking van het derde lid nader worden toegelicht. Stel een topmaatschappij (T) bezit alle aandelen in een drietal dochtervennootschappen (A BV, B BV en C BV). A BV, B BV en C BV zijn gevoegd in een zuster-fiscale eenheid waarbij A BV als moedermaatschappij is aangewezen. In het eerste jaar bedraagt het resultaat van de fiscale eenheid -/-700. Dit verlies is als volgt van de verschillende maatschappijen afkomstig: A BV -/-400, B BV -/-200 en C BV -/-100. Na jaar 1 verkoopt T alle aandelen in A aan een derde. Dit betekent dat de aangewezen moedermaatschappij wordt ontvoegd. Er is dan sprake van beëindiging van de bestaande zuster-fiscale eenheid ingevolge artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip komt een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen B BV en C BV tot stand waarbij B BV als moedermaatschappij wordt aangewezen. Deze situatie kan worden beschouwd als een wijziging van de aangewezen moedermaatschappij, hetgeen ertoe leidt dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 15, tiende lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969, gevolgd door ontvoeging van A BV. Alsdan is ten aanzien van B BV en C BV een fiscaal geruisloze voortzetting mogelijk. Er is dan alleen sprake van voortzetting ten aanzien van B BV en C BV, en niet ten aanzien van A BV. Ingevolge het derde lid kan dan bij de ontvoeging van A BV op verzoek maximaal -/-300 aan de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV worden overgedragen. In dat geval gaat bij een latere ontvoeging van B BV en C BV, het aan die betreffende vennootschap toe te rekenen deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid per definitie met B BV (-/-200) of C BV (-/-100) mee voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend. Indien geen verzoek wordt gedaan om – of bij het verzoek niet aannemelijk kan worden gemaakt dat – een deel van de verliezen aan B BV of C BV is toe te rekenen, blijft het volledige verlies van de voorafgaande fiscale eenheid ten bedrage van -/-700 bij A BV.

Ingevolge het vijfde lid is de (fiscaal geruisloze) voortzetting van overeenkomstige toepassing indien een reguliere fiscale eenheid eindigt als gevolg van een ontvoeging van de moedermaatschappij en direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een nieuwe zuster-fiscale eenheid tot stand komt tussen twee of meer dochtermaatschappijen van die fiscale eenheid waarbij de ontvoegde moedermaatschappij als topmaatschappij fungeert. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen in de situatie van een reguliere fiscale eenheid waarbij de moedermaatschappij (M BV) alle aandelen in twee dochtermaatschappijen bezit (X BV en Y BV). Indien vervolgens de zetel van M BV naar het buitenland wordt verplaatst zonder achterlating van een vaste inrichting in Nederland eindigt de belastingplicht van M BV in Nederland. Er is dan sprake van beëindiging van de bestaande fiscale eenheid ingevolge artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Indien M BV na haar zetelverplaatsing kan kwalificeren als een topmaatschappij, is het mogelijk om direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen X BV en Y BV tot stand te brengen. Alsdan is de voortzetting ten aanzien van X BV en Y BV fiscaal geruisloos. Met betrekking tot M BV is er uiteraard wel sprake van een ontvoeging. Eventuele verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid gaan dan mee met M BV, tenzij wordt verzocht om verliezen aan de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV mee te geven en aannemelijk gemaakt kan worden dat de verliezen aan die vennootschappen zijn toe te rekenen. Hetzelfde kan zich voordoen in de situatie waarin M BV buitenlands belastingplichtige is met een vaste inrichting in Nederland en in een (reguliere) fiscale eenheid is gevoegd met twee dochtermaatschappijen waarin M BV alle aandelen bezit. Als M BV vervolgens haar vaste inrichting staakt en daarna kwalificeert als topmaatschappij, is het ook mogelijk om direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip fiscaal geruisloos een aansluitende zuster-fiscale eenheid tussen die twee dochtermaatschappijen tot stand te brengen.