

WIJ WILLEM ALEXANDER,
BIJ DE GRATIE GODS,
KONING DER NEDERLANDEN,
PRINS VAN ORANJE-NASSAU,
ENZ. ENZ. ENZ.

Besluit van PM DATUM

tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van PM <maand> 2016 nr. PM
Gelet op de artikelen 13I, 15, 15ad van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

De afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van PM
november/december 2016, nr. PM)

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van PM, nr. PM

Hebben goedgevonden en verstaan:

Artikel I

Het Besluit fiscale eenheid 2003 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 1**, tweede lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In de onderdelen b en c wordt "eerste lid" vervangen door: eerste of tweede lid.
2. Onder verlettering van onderdeel d tot onderdeel f worden na onderdeel c twee onderdelen ingevoegd, luidende:
 - d. tussenmaatschappij: tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de wet;
 - e. topmaatschappij: topmaatschappij als bedoeld in artikel 15, zesde lid, van de wet;
3. In onderdeel f (nieuw) wordt "voorzover" vervangen door "voor zover" en wordt "vierde lid, tweede volzin" vervangen door: achtste lid.

B. **Artikel 2** komt te luiden:

Artikel 2 Aandeel met bijzondere rechten

Voor de beoordeling of de aandelen waarvan de moedermaatschappij of de topmaatschappij de gehele juridische en economische eigendom bezit gezamenlijk in alle gevallen recht geven op ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van een andere maatschappij als bedoeld in artikel 15, eerste of tweede lid, van de wet wordt, indien er

één bijzonder aandeel is, waarvan de moedermaatschappij of de topmaatschappij niet de gehele juridische of economische eigendom bezit, met een symbolische nominale waarde en een recht op de winst van minder dan 10% van die waarde, deze gerechtigheid tot de winst buiten beschouwing gelaten.

C. **Artikel 3**, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In de aanhef wordt "artikel 15, derde lid, onderdeel d en e, en vierde lid, derde volzin" vervangen door: artikel 15, vierde lid, onderdelen d en e, vijfde lid, aanhef, en zesde lid.
2. Onderdeel b vervalt onder verlettering van de onderdelen c en d tot onderdelen b en c.

D. **Artikel 4** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het opschrift wordt "juridische eigendom" vervangen door "gehele juridische eigendom" en wordt "economische eigendom" telkens vervangen door: gehele economische eigendom.
2. In het eerste lid wordt "economische eigendom" telkens vervangen door "gehele economische eigendom" en wordt "juridische eigendom" telkens vervangen door "gehele juridische eigendom". Voorts wordt "invloedsfeer" vervangen door: invloedssfeer.
3. In het tweede lid wordt "economische eigendom" telkens vervangen door: gehele economische eigendom.

E. **Artikel 5** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste en derde lid wordt "derde lid" vervangen door: vierde lid.
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:
 5. Indien op het voegingstijdstip het boekjaar van een bestaande dochtermaatschappij statutair nog niet, maar feitelijk al wel samenvalt met dat van de moedermaatschappij, wordt geacht te zijn voldaan aan het vereiste van artikel 15, vierde lid, onderdeel a, van de wet, mits vóór het voegingstijdstip door het daartoe bevoegde orgaan van de dochtermaatschappij het besluit is genomen tot een zodanige wijziging van het boekjaar dat dit boekjaar samenvalt met dat van de moedermaatschappij en de daarvoor benodigde statutenwijziging binnen twee weken na het voegingstijdstip heeft plaatsgevonden. Indien de termijn van twee weken, bedoeld in de eerste volzin, door omstandigheden die zijn gelegen buiten de invloedssfeer van partijen wordt overschreden en aannemelijk is dat getracht is de statutenwijziging zo spoedig mogelijk na het voegingstijdstip te doen plaatsvinden, blijft afwijzing van het verzoek achterwege.

F. In **artikel 6**, derde lid, tweede volzin, wordt "moedermaatschappij" vervangen door: moedermaatschappij die bij voeging haar boekjaar niet hoeft af te sluiten,.

G. **Artikel 7b** wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst.
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:
 2. Voor zover een stakingsverlies ingevolge het eerste lid niet in aanmerking is genomen, is artikel 15ab, derde, vierde en vijfde lid, van de wet van overeenkomstige toepassing.

H. In **artikel 10**, eerste lid, wordt "Dividenden betaalbaar gesteld op aandelen in" vervangen door "Uitdelingen van winst door" en wordt "aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid" vervangen door: lichamen die, voor zover het het belang in die dochtermaatschappij betreft, geen deel uitmaken van de fiscale eenheid.

I. In **artikel 14**, eerste lid, wordt "dochtermaatmaatschappij" vervangen door: dochtermaatschappij.

J. **Artikel 15** vervalt.

K. **Artikel 17** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "bestaan en" vervangen door "bestaan," en wordt "dezelfde fiscale eenheid" vervangen door: dezelfde fiscale eenheid en al hetgeen in het kader van de splitsing is verkregen tot het vermogen van die fiscale eenheid gaat behoren.

2. In het zevende lid wordt "artikelen 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet blijven" vervangen door: artikelen 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet of artikel 7b blijven.

L. **Artikel 18** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "bestaan en" vervangen door "bestaan," en wordt "dezelfde fiscale eenheid" vervangen door: dezelfde fiscale eenheid en al hetgeen in het kader van de fusie is verkregen tot het vermogen van die fiscale eenheid gaat behoren.

2. In het zevende lid wordt "artikelen 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet blijven" vervangen door: artikelen 15ab, tweede lid, of 15ad van de wet of artikel 7b blijven.

M. **Artikel 18a** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "vijfde lid" vervangen door: negende lid.

2. In het derde lid wordt "eerste en tweede lid" vervangen door "eerste, tweede en derde lid" en wordt "de verdwijnende onderscheidenlijk splitsende rechtspersoon" vervangen door "de verdwijnende, onderscheidenlijk splitsende, rechtspersoon". Voorts wordt "andere belastingplichtige," vervangen door "andere belastingplichtige" en wordt "de juridische fusie of splitsing" vervangen door: de juridische fusie, onderscheidenlijk splitsing,".

N. In het opschrift van **hoofdstuk VII** wordt "een buitenlandse belastingplichtige" vervangen door: een buitenlandse belastingplichtige, een tussenmaatschappij of een topmaatschappij.

O. **Artikel 29** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel a, wordt "voorzover" vervangen door "voor zover" en wordt "vierde lid, derde volzin" vervangen door: achtste lid.

2. In het eerste lid, onderdeel g, wordt "artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de wet, voorzover die op grond van die volzin" vervangen door: artikel 15, achtste lid, van de wet, voor zover die op grond van dat lid.

3. In het tweede lid wordt "eerste volzin" vervangen door "eerste of derde volzin" en wordt "Belastingregeling voor het Koninkrijk" vervangen door: Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland.

P. **Artikel 30** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "tweede lid" vervangen door: derde lid.
2. Aan het eerste lid wordt een volzin toegevoegd, luidende: De eerste volzin is niet van toepassing indien het hoofdhuis is gelegen in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.
3. In het tweede lid wordt "derde lid" vervangen door: vierde lid.

Q. In **artikel 31**, eerste lid, wordt "zesde lid" vervangen door "zevende lid" en wordt "voorzover" vervangen door "voor zover". Voorts wordt "vierde lid, derde volzin" vervangen door: achtste lid.

R. **Artikel 35** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid vervalt onder vernummering van het tweede lid tot eerste lid.
2. In het eerste lid (nieuw) wordt "het eerste lid" vervangen door: artikel 13, achttiende lid, van de wet.
3. Het derde lid vervalt onder vernummering van het vierde tot en met zevende lid tot tweede tot en met vijfde lid.
4. In het tweede lid (nieuw) wordt in de eerste volzin "deelneming als bedoeld in het eerste lid" vervangen door "deelneming van een maatschappij in een buitenlandse belastingplichtige die als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid met die maatschappij". Voorts vervalt de tweede volzin.
5. In het derde lid (nieuw) wordt "eerste lid" telkens vervangen door "tweede lid". Voorts wordt een volzin toegevoegd, luidende: Bij de toepassing van de eerste volzin is artikel 15ah van de wet van overeenkomstige toepassing.
6. Het vierde lid (nieuw) komt te luiden:
 4. Indien bij de toepassing van artikel 13d van de wet met betrekking tot een deelneming als bedoeld in het tweede lid of een deelneming die voorheen kwalificeerde als een deelneming als bedoeld in het tweede lid, tot het vermogen van het lichaam waarin die deelneming wordt gehouden onmiddellijk of middellijk een deelneming behoort of heeft behoort, wordt voor de toepassing van artikel 13d, vierde lid, van de wet geen rekening gehouden met de waardeveranderingen van laatstgenoemde deelneming voor zover deze waardeverandering het gevolg is van verliezen die leiden tot een op de voet van artikel 13d, negende lid, van de wet in aanmerking te nemen beperking van het voor de deelneming in het ontbonden lichaam opgeofferde bedrag.
7. In het vijfde lid (nieuw) wordt "eerste lid" vervangen door: tweede lid.

S. **Artikel 36** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "laagbelaste beleggingsdeelneming" vervangen door "beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming" en wordt "eerste en tweede" vervangen door: eerste.

2. In het derde lid wordt "voorzover" vervangen door: voor zover.

3. In het vierde lid wordt "wet," vervangen door "wet" en wordt "voorzover" vervangen door: voor zover.

T. Na **artikel 37** wordt een afdeling ingevoegd, luidende:

Afdeling 3a Fiscale eenheid met een belang in een tussenmaatschappij

Artikel 38. Belang in tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is

1. Voor de toepassing van artikel 13d van de wet met betrekking tot een deelneming in een tussenmaatschappij van een fiscale eenheid waarvan ook de belastingplichtige deel uitmaakt of een deelneming die voorheen als zodanig kwalificeerde, wordt de in de jaren, bedoeld in artikel 13d, derde lid, van de wet, aan een maatschappij waarin die tussenmaatschappij onmiddellijk of middellijk een belang had toe te rekenen winst van de fiscale eenheid geacht mede als positief voordeel uit hoofde van de deelneming te zijn genoten, indien deze winst per saldo uitkomt op een positief bedrag. De vorige volzin is niet van toepassing voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij deze winst niet feitelijk op enigerlei wijze direct of indirect als positief voordeel uit hoofde van de deelneming heeft genoten in de jaren, bedoeld in artikel 13d, derde lid, van de wet. Bij de toepassing van de eerste volzin is artikel 15ah van de wet van overeenkomstige toepassing.

2. Voor de toepassing van artikel 13d van de wet met betrekking tot een deelneming als bedoeld in het eerste lid is artikel 35, vierde lid, van overeenkomstige toepassing.

Artikel 38a. Belang in tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is

1. Indien een belastingplichtige waarin een belang wordt gehouden door een tussenmaatschappij als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid en het belang van een tot die fiscale eenheid behorende maatschappij in die tussenmaatschappij een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming betreft, stelt de belastingplichtige op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop de fiscale eenheid ten aanzien van die belastingplichtige tot stand komt, naar rato van het in die belastingplichtige door die tussenmaatschappij gehouden belang, zijn activa en passiva te boek op de waarde in het economische verkeer en voegt hij de door hem gevormde fiscale reserves toe aan de winst.

2. Op gezamenlijk verzoek van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij blijft het eerste lid buiten aanmerking.

3. Voor de toepassing van artikel 13aa van de wet worden positieve voordelen uit hoofde van het belang in de tussenmaatschappij, bedoeld in het eerste lid, bij de bepaling van de winst van de fiscale eenheid niet in aanmerking genomen, voor zover aannemelijk is dat deze samenhangen met of voortvloeien uit aan een dochtermaatschappij, waarin die tussenmaatschappij

een belang heeft, toe te rekenen winst van de fiscale eenheid. Indien ten aanzien van de dochtermaatschappij een verzoek is gedaan als bedoeld in het tweede lid, blijft de eerste volzin buiten toepassing tot het bedrag dat ingevolge dat verzoek niet in de heffing is betrokken.

4. Voor de toepassing van artikel 13aa van de wet worden negatieve voordelen uit hoofde van het belang in de tussenmaatschappij, bedoeld in het eerste lid, met inachtneming van het zesde lid van dat artikel, bij de bepaling van de winst van de fiscale eenheid slechts in aanmerking genomen voor zover aannemelijk is dat deze samenhangen met of voortvloeien uit andere werkzaamheden of ander vermogen dan de werkzaamheden, onderscheidenlijk het vermogen, van een dochtermaatschappij waarin die tussenmaatschappij een belang heeft.

5. Indien op het ontvoegingstijdstip van een dochtermaatschappij de waarde in het economische verkeer van het belang in de tussenmaatschappij, bedoeld in het eerste lid, die een belang in die dochtermaatschappij houdt, lager is dan de boekwaarde van dat belang, wordt dat belang op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip teboekgesteld op de waarde in het economische verkeer.

6. Voor de toepassing van het derde lid wordt de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid berekend alsof zij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, waarbij winsten en verliezen van voor het voegingstijdstip buiten aanmerking blijven.

U. **Artikel 39** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj, eerste lid, van de wet" vervangen door: 15ab, 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj van de wet en artikel 7b.

2. In het tweede lid wordt "15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de wet" vervangen door: 15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de wet en artikel 7b.

V. **Artikel 40** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "15ae, 15af en 15ag van de wet" vervangen door: 15ab, 15ae, 15af en 15ag van de wet en artikel 7b.

2. In het tweede lid wordt "15aj, eerste lid" vervangen door "15aj, eerste, tweede of zevende lid" en wordt "door onderscheidenlijk het voornemen tot herinvestering uitsluitend bestond bij" vervangen door: door, onderscheidenlijk het voornemen tot herinvestering uitsluitend bestond bij, onderscheidenlijk de schuldvordering of de deelneming werd gehouden door,.

3. In het derde lid wordt "15ad, 15ai en 20, tweede lid, van de wet" vervangen door "15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de wet en artikel 7b" en wordt "de in de plaats treding" vervangen door: het in de plaats treden.

W. Na **artikel 40** wordt een afdeling ingevoegd, luidende:

Afdeling 6 Voortzetting fiscale eenheid in andere situaties dan zetelverplaatsing

Artikel 41. 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 15ab, 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj van de wet en artikel 7b 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 15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de wet en artikel 7b in de plaats van de voorafgaande fiscale eenheid. Bij de toepassing van artikel 15ai van de wet geldt het in de plaats treden 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 met overeenkomstige toepassing van artikel 15af van de wet 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.

Artikel II

Het Besluit aftrekbepierking bovenmatige deelnemingsrente wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 1**, tweede lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In de onderdelen e en f wordt "eerste lid" vervangen door: eerste of tweede lid.
2. Onder verlettering van de onderdelen g tot en met j tot onderdelen h tot en met k wordt na onderdeel f een onderdeel ingevoegd, luidende:

g. tussenmaatschappij: tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de wet;.

B. **Artikel 6** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na de eerste volzin een volzin ingevoegd, luidende: In afwijking in zoverre van de eerste volzin wordt, voor zover het belang in de dochtermaatschappij waarmee de fiscale eenheid wordt aangegaan middellijk wordt gehouden via een tussenmaatschappij, bij de moedermaatschappij van de fiscale eenheid de verkrijgingsprijs van de bij de te voegen maatschappij in het bezit zijnde aandelen gesteld op de verkrijgingsprijs van deze aandelen door die maatschappij.

2. In het tweede lid, onderdeel a, onder 2°, wordt "op het in die maatschappij bijeengebrachte kapitaal" vervangen door: op het naar rato van het aandelenbezit in die maatschappij, met inachtneming van eventueel aan dat aandelenbezit verbonden bijzondere rechten, bepaalde deel van het in die maatschappij bijeengebrachte kapitaal.

C. Aan **artikel 7** wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Ingeval door het aangaan van een fiscale eenheid een bedrag aan renten en kosten ter zake van schulden ingevolge artikel 15ad van de wet niet in aftrek komt en het belang in de maatschappij waarmee de fiscale eenheid wordt aangegaan door de belastingplichtige middellijk is verkregen door het verwerven of uitbreiden van een belang in een tussenmaatschappij, wordt genoemd bedrag aan renten en kosten dat niet in aftrek komt, in afwijking in zoverre van het eerste lid, verminderd naar evenredigheid van het deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij dat toerekenbaar is aan de vermogensbestanddelen die als gevolg van de voeging deel gaan uitmaken van het vermogen van de fiscale eenheid, voor zover dat deel van die verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld, bedoeld in artikel 13l, derde lid, van de wet. Het eerste lid, tweede volzin, is van overeenkomstige toepassing.

PM De wijzigingen van het Besluit fiscale eenheid 2003 en het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente treden op hetzelfde tijdstip in werking als dat de Wet aanpassing fiscale eenheid in werking treedt.

NOTA VAN TOELICHTING

I. Algemeen

Besluit fiscale eenheid 2003 en Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente

In dit besluit zijn enkele wijzigingen opgenomen van het Besluit fiscale eenheid 2003 (BFE 2003) en het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente die direct voortvloeien uit of samenhangen met de aanpassingen van het fiscale-eenheidsregime in de Wet Vpb 1969 per [datum] ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Op basis van die wet wordt een fiscale eenheid toegestaan:

- tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en een in Nederland gevestigde kleindochtermaatschappij waarvan de aandelen worden gehouden via een tussenmaatschappij in – kort gezegd – een andere lidstaat van de Europese Unie (EU), de zogenoemde Papillon-fiscale eenheid, en
- tussen in Nederland gevestigde zustermaatschappijen waarvan de aandelen worden gehouden door een topmaatschappij gevestigd in – kort gezegd – een andere lidstaat van de EU, de zogenoemde zuster-fiscale eenheid.

Doel van deze aanpassingen is om het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting in overeenstemming te brengen met het recht van de EU.

Daarnaast wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om enkele technische en redactionele aanpassingen aan te brengen.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

Artikel I, onderdeel A, (artikel 1 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de toevoeging van een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de in artikel 1, tweede lid, onderdelen b en c, van het Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen omschrijvingen van een fiscale eenheid en van moedermaatschappij en dochtermaatschappij wordt bereikt dat onder deze omschrijvingen ook de situatie van een zuster-fiscale eenheid gaat vallen. Het gaat hierbij om een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969, zoals dat komt te luiden ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

In het verlengde hiervan worden de ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid in de Wet Vpb 1969 op te nemen begrippen tussen- en topmaatschappij in de onderdelen d en e van artikel 1, tweede lid, van het BFE 2003 gedefinieerd als tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969, onderscheidenlijk topmaatschappij als bedoeld in artikel 15, zesde lid, van de Wet Vpb 1969.

De aanpassing in het tot onderdeel f te verletteren onderdeel d van artikel 1, tweede lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Tevens wordt in dit onderdeel een redactionele aanpassing aangebracht.

Artikel I, onderdeel B (artikel 2 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de wijzigingen van artikel 2 van het BFE 2003 wordt enerzijds (terminologisch) aangesloten bij de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen aanscherping van de in artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen bezitsei en wordt anderzijds bereikt dat de in genoemd artikel 2 opgenomen regeling ook van toepassing wordt voor de in artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 te regelen zuster-fiscale eenheid. De in artikel 2 van het BFE 2003 opgenomen regeling voor de aanwezigheid van een bijzonder aandeel gaat hierdoor ook gelden voor een belang van een topmaatschappij in een aangewezen moedermaatschappij of in een dochtermaatschappij

Artikel I, onderdeel C (artikel 3 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing in artikel 3, eerste lid, aanhef, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houdt deels verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Daarnaast wordt met het opnemen van een verwijzing naar artikel 15, vijfde en zesde lid, van de Wet Vpb 1969 bereikt dat de in artikel 3 van het BFE 2003 gegeven regels over de vergelijkbaarheid van een niet naar Nederlands recht opgericht lichaam met een Nederlandse nv of bv ook gaan gelden voor de in genoemd artikel 15, vijfde en zesde lid, op te nemen omschrijvingen van een tussenmaatschappij en een topmaatschappij.

Tenslotte kan de in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van het Besluit fiscale eenheid 2003 neergelegde onderworpenheidseis vervallen in verband met de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen aanpassingen van artikel 15 van de Wet Vpb 1969.

Artikel I, onderdeel D (artikel 4 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Met de wijzigingen van artikel 4 van het BFE 2003 wordt (terminologisch) aangesloten bij de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen aanscherping van de in artikel 15, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen bezitsei. Voorts wordt een redactionele wijziging aangebracht.

Artikel I, onderdeel E (artikel 5 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing van de verwijzingen in artikel 5, eerste en derde lid, van het BFE 2003 naar artikel 15, derde lid, van de Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Verder wordt aan genoemd artikel 5 een vijfde lid toegevoegd waarmee uitvoering wordt gegeven aan een toezegging in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid.¹ Dit betreft de herintroductie van een bepaling die al eerder in artikel 5 van het BFE 2003 was opgenomen. Deze bepaling maakt het mogelijk een dochtermaatschappij te voegen in een fiscale eenheid nog voordat de boekjaren van de moeder- en dochtermaatschappij statutair gelijk lopen. Ten opzichte van de eerder vervallen bepaling is de voorwaarde die zag op

¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6, blz. 36.

de verklaring van geen bezwaar niet meer opgenomen.² Wel moet, als het lichaam naar Nederlands recht is opgericht, in de eerste plaats de algemene vergadering van aandeelhouders van de dochtermaatschappij vóór het gewenste voegingstijdstip reeds het besluit hebben genomen tot een zodanige wijziging van het boekjaar dat dit boekjaar samenvalt met dat van de moedermaatschappij. Concreet betekent dit dat de afsluiting van het lopende boekjaar van de dochtermaatschappij (via verlenging of verkorting daarvan) samenvalt met de afsluiting van het lopende boekjaar van de moedermaatschappij. In de tweede plaats moet de statutenwijziging binnen twee weken na het voegingstijdstip (alsnog) hebben plaatsgevonden. Bij overschrijding van die termijn van twee weken kan de belastingplichtige aannemelijk maken dat de overschrijding is veroorzaakt door omstandigheden die zijn gelegen buiten zijn invloedssfeer en tevens dat hij de statutenwijziging zo spoedig mogelijk na het voegingstijdstip heeft doen plaatsvinden.

Artikel I, onderdeel F (artikel 6 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ingevolge artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 sluit – bij een voeging in de loop van het boekjaar – de aangewezen moedermaatschappij haar boekjaar op gelijke wijze af als een te voegen dochtermaatschappij. Dit brengt met zich dat ingeval een belastingplichtige in de loop van het boekjaar als aangewezen moedermaatschappij gaat fungeren, het gedeelte van dat boekjaar tot het voegingstijdstip en het gedeelte van dat boekjaar vanaf het voegingstijdstip als afzonderlijke jaren worden aangemerkt. Over beide perioden wordt door de belastingplichtige separaat aangifte vennootschapsbelasting gedaan. Daarom wordt in artikel 6, derde lid, tweede volzin, van het BFE 2003 verduidelijkt dat een dergelijke moedermaatschappij bij haar aangifte niet ook nog een vermogensopstelling op het voegingstijdstip betreffende de verhoudingen met de dochtermaatschappij hoeft te voegen.

In de nota naar aanleiding van het nader verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid is verduidelijkt dat de verplichting tot het afsluiten van het boekjaar voor de aangewezen moedermaatschappij alleen geldt bij het eerste verzoek voor een zuster-fiscale eenheid.³ Wordt daarna – in de loop van een boekjaar – nog een dochtermaatschappij gevoegd in de bestaande zuster-fiscale eenheid, dan hoeft alleen van die nieuw te voegen vennootschappen het fiscale boekjaar te worden afgesloten. In een dergelijke situatie zal bij de aangifte wel tevens een vermogensopstelling op het voegingstijdstip betreffende de verhoudingen met de dochtermaatschappij moeten worden gevoegd.

Artikel I, onderdeel G (artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 7b van het BFE 2003 is gericht tegen de situatie waarin een vennootschap met een vaste inrichting in het zicht van de staking van die vaste inrichting deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid om het stakingsverlies te kunnen verrekenen met de winsten van de fiscale eenheid. Volgens genoemd artikel komt het stakingsverlies alsdan slechts in aftrek tot het bedrag van de aan de gevoegde vennootschap toe te rekenen winst in het jaar van staking. Het kan zich hierdoor voordoen dat een deel van het stakingsverlies niet in aanmerking wordt genomen. Voor deze situatie wordt in het aan genoemd artikel 7b toe te voegen tweede lid geregeld dat artikel 15ab, derde, vierde en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is. Dat

² Het vereiste van een verklaring van geen bezwaar voor een statutenwijziging is inmiddels afgeschaft.

³ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 9, blz. 7 en 8.

betekent dat voor zover een stakingsverlies in een jaar als gevolg van de toepassing van genoemd artikel 7b, eerste lid, niet in aanmerking kan worden genomen, dit verlies mogelijk in het voorafgaande jaar en de negen volgende jaren in aanmerking kan worden genomen. Het verlies kan in aanmerking worden genomen bij de vennootschap met de vaste inrichting in de jaren waarin deze geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag of bij de fiscale eenheid voor zover de winst van deze fiscale eenheid – met inachtneming van de winstsplitsingsregels – toerekenbaar is aan die vennootschap. Daarbij vindt het in mindering brengen van stakingsverliezen plaats in de volgorde waarin deze zijn ontstaan en de positieve belastbare bedragen zijn ontstaan. Voor zover het stakingsverlies over het voorafgaande jaar op het belastbare bedrag in mindering is gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening zal geen belastingrente worden vergoed.

Artikel I, onderdeel H (artikel 10 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ingevolge artikel 10, eerste lid, van het BFE 2003 worden dividenden betaalbaar gesteld op aandelen in een dochtermaatschappij aan aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid, aangemerkt als uitdelingen van de moedermaatschappij. Voor de duidelijkheid wordt expliciet tot uitdrukking gebracht dat dit geldt voor alle uitdelingen van winst, waaronder andersoortige winstuitdelingen en verkapte dividenduitkeringen van de dochtermaatschappij aan aandeelhouders die geen deel uitmaken van de fiscale eenheid. Voorts wordt geregeld dat genoemd eerste lid ook toepassing vindt in de situatie waarin het belang in een dochtermaatschappij niet wordt toegerekend aan de vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtig lichaam dat deel uitmaakt van de fiscale eenheid, maar aan het buitenlandse hoofdhuis van dat lichaam.

Artikel I, onderdeel I (artikel 14 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassing in artikel 14 van het Besluit fiscale eenheid 2003 is redactioneel van aard.

Artikel I, onderdeel J (artikel 15 van het Besluit fiscale eenheid)

Omdat de in artikel 15 van het BFE 2003 geregelde toerekening van het opgeofferde bedrag bij ontvoeging van een dochtermaatschappij al wordt geregeld in het bij de Wet aanpassing fiscale eenheid aan te passen artikel 13d, achtste lid, van de Wet Vpb 1969, kan genoemd artikel 15 vervallen. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel I, onderdeel K (artikel 17 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ter verduidelijking wordt aan artikel 17, eerste lid, van het BFE 2003 toegevoegd dat deze bepaling alleen van toepassing is indien al hetgeen bij de splitsing wordt verkregen tot het vermogen van de fiscale eenheid gaat behoren en dus niet aan het buitenlandse hoofdhuis van de buitenlands belastingplichtige (die een Nederlandse vaste inrichting binnen de fiscale eenheid heeft) wordt toegerekend.

Aan artikel 17, zevende lid, van het BFE 2003 wordt een verwijzing naar artikel 7b van dat besluit opgenomen. Hierdoor blijven de beperkingen die laatstgenoemd artikel stelt aan de verrekening van stakingsverliezen gelden alsof de splitsing niet heeft plaatsgevonden.

Artikel I, onderdeel L (artikel 18 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Ter verduidelijking wordt aan artikel 18, eerste lid, van het BFE 2003 toegevoegd dat die bepaling alleen van toepassing is indien al hetgeen bij de fusie wordt verkregen tot het vermogen van de fiscale eenheid gaat behoren en dus niet aan het buitenlandse hoofdhuis van de buitenlands belastingplichtige (die een Nederlandse vaste inrichting binnen de fiscale eenheid heeft) wordt toegerekend.

Aan artikel 18, zevende lid, van het BFE 2003 wordt een verwijzing naar artikel 7b van dat besluit opgenomen. Hierdoor blijven de beperkingen die laatstgenoemd artikel stelt aan de verrekening van stakingsverliezen gelden alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden.

Artikel I, onderdeel M (18a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen van de in artikel 18a, eerste en derde lid, van het BFE 2003 opgenomen verwijzingen naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houden verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Tevens wordt in genoemd artikel 18a, derde lid, een drietal redactionele wijzigingen aangebracht.

Artikel I, onderdeel N (opschrift van hoofdstuk VII van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Het opschrift van hoofdstuk VII wordt aangepast aangezien op basis van dit besluit in dat hoofdstuk ook regels worden opgenomen voor een fiscale eenheid met een tussen- of topmaatschappij.

Artikel I, onderdeel O (artikel 29 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen in artikel 29, eerste lid, onderdelen a en g, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 houden verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Tevens wordt in genoemd artikel 29, eerste lid, onderdeel a, een redactionele wijziging aangebracht.

Voorts wordt artikel 29, tweede lid, van het BFE 2003 op twee punten aangepast. Ten eerste wordt voor de duidelijkheid – naast de verwijzing naar artikel 2, vierde lid, eerste volzin van de Wet Vpb 1969 – ook verwezen naar de derde volzin van artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Op grond van die derde volzin wordt een Europese naamloze vennootschap die bij haar oprichting werd beheerst door Nederlands recht voor de toepassing van de eerste volzin van artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 geacht te zijn opgericht naar Nederlands recht, met als gevolg dat die vennootschap onder omstandigheden geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Daarnaast wordt in lijn met het in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikel 15, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 in genoemd artikel 29, tweede lid, ook verwezen naar de Belastingregeling voor het land Nederland.

Artikel I, onderdeel P (artikel 30 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 30, eerste lid, van het BFE 2003 wordt op twee onderdelen aangepast. De aanpassing van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. De toevoeging van een volzin vloeit voort uit de wijziging van het

wettelijke regime waardoor voor de aanwezigheid van een fiscale eenheid niet langer vereist is dat de aandelen in de dochtermaatschappij tot het vermogen van een in Nederland aanwezige vaste inrichting van de buitenlands belastingplichtige moedermaatschappij behoren indien het hoofdhuis is gelegen in een andere lidstaat van de EU of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

De aanpassing in artikel 30, tweede lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 31 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 31, eerste lid, van het BFE 2003 wordt op een aantal onderdelen aangepast. Zo wordt voor de volledigheid in genoemd eerste lid ook een verwijzing naar artikel 15ab, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen. De aanpassing in artikel 31, eerste lid, van het BFE 2003 van de verwijzing naar artikel 15 van de Wet Vpb 1969 is verder redactioneel van aard en houdt verband met de vernummering van diverse leden van laatstgenoemd artikel ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid. Daarnaast wordt nog een redactionele aanpassing aangebracht.

Artikel I, onderdeel R (artikel 35 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

De aanpassingen in artikel 35 van het BFE 2003 houden verband met de in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikelen 13, achttiende lid, en 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. In verband met de in genoemd artikel 13, achttiende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij kan de in genoemd artikel 35, eerste lid, opgenomen regeling vervallen. In samenhang hiermee wordt de verwijzing in het tweede lid van dat artikel aangepast en wordt dat lid vernummerd tot eerste lid.

Gezien de in genoemd artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling kan ook artikel 35, derde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 vervallen. Daarnaast vervalt de tweede volzin in het tot tweede lid te vernummeren vierde lid van dat artikel omdat uit de tekst van genoemd artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969 al volgt dat een beperking van het in aanmerking nemen van het opgeofferde bedrag van toepassing blijft na een eventuele ontvoeging.

Het huidige artikel 35, zesde lid, van het BFE 2003 ziet na bovengenoemde wijzigingen nog alleen op het nieuwe derde lid van dat artikel en wordt daarom als slotzin aan dat nieuwe derde lid toegevoegd.

Het nieuwe artikel 35, vierde lid, van het BFE 2003 voorkomt dat – bij liquidatie van een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij – waardeveranderingen van een deelneming van die buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij in een tot de fiscale eenheid behorende (klein)dochtermaatschappij, de facto tweemaal tot een correctie leiden bij de bepaling van het liquidatieverlies. Voor zover een waardedaling van de deelneming van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij in de periode dat het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden als (klein)dochtermaatschappij deel uitmaakte van de fiscale eenheid het gevolg is van een verlies dat in het fiscale-eenheidsresultaat tot uitdrukking is gekomen, vindt bij liquidatie van de buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij al een correctie plaats op de voet van het in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. Met

(dat deel van) die waardedaling hoeft niet nogmaals ingevolge artikel 13d, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 rekening te worden gehouden.

In samenhang met voornoemde wijzigingen worden in artikel 35 van het BFE 2003 verder nog enkele verwijzingen aangepast. Deze aanpassingen zijn redactioneel van aard.

Artikel I, onderdeel S (artikel 36 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

Artikel 36, eerste lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 wordt op twee punten aangepast. In de eerste plaats wordt de term "laagbelaste beleggingsdeelneming" vervangen door de sinds 2010 in de Wet Vpb 1969 gebruikte term "beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming". Verder wordt de verwijzing naar artikel 35 van het BFE 2003 aangepast in verband met de in dit besluit opgenomen wijzigingen van dat artikel. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Tevens worden in artikel 36, derde en vierde lid, van het BFE 2003 enkele redactionele aanpassingen aangebracht.

Artikel I, onderdeel T (afdeling 3a van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In hoofdstuk VII van het BFE 2003 wordt een afdeling 3a ingevoegd waarin – in de artikelen 38 en 38a – enige specifieke bepalingen worden opgenomen voor een fiscale eenheid met een belang in een tussenmaatschappij.

Artikel 38

Het in het BFE 2003 in te voegen artikel 38 bevat enige nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 13d van de Wet Vpb 1969 op een belang in een tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Deze bepalingen komen overeen met hetgeen in het op basis van dit besluit aan te passen artikel 35 van het BFE 2003 wordt geregeld met betrekking tot een belang in een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

De in genoemd artikel 38, eerste lid, opgenomen regeling houdt hierbij verband met artikel 13d, derde lid, van de Wet Vpb 1969, op basis waarvan de liquidatie-uitkering wordt verhoogd met de onbelast gebleven positieve deelnemingsvoordelen die zijn genoten in de laatste jaren voorafgaand aan het jaar waarin het ontbonden lichaam zijn onderneming staakt en in de daaropvolgende jaren. Het vaststellen van het juiste bedrag van deze positieve voordelen zal bij liquidatie van een tussenmaatschappij veelal niet eenvoudig zijn omdat binnen fiscale eenheid onzakelijke transacties kunnen hebben plaatsgevonden. Daarom wordt in genoemd artikel 38, eerste lid, bepaald dat de aan een maatschappij waarin de tussenmaatschappij onmiddellijk of middellijk een belang had toe te rekenen winst van de fiscale eenheid, (fictief) wordt gerekend tot de mede in aanmerking te nemen positieve voordelen uit de deelneming in die tussenmaatschappij, tenzij de belastingplichtige die de deelneming houdt aannemelijk maakt dat hij genoemde winst niet als positief voordeel heeft genoten. Hierbij wordt de aan een maatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid vastgesteld op basis van artikel 15ah van de Wet Vpb 1969.

Genoemd artikel 38, tweede lid, voorkomt, via overeenkomstige toepassing van artikel 35, vierde lid, van het BFE 2003, dat – bij liquidatie van een tussenmaatschappij – waardeveranderingen van een door de tussenmaatschappij gehouden belang in een maatschappij

die deel uitmaakt van de fiscale eenheid, de facto tweemaal tot een correctie leiden bij de bepaling van het liquidatieverlies. Voor zover een waardedaling van de deelneming van de tussenmaatschappij in de periode dat het lichaam waarin deze deelneming wordt gehouden als (achterklein)dochtermaatschappij deel uitmaakte van de fiscale eenheid het gevolg is van een verlies dat in het fiscale-eenheidsresultaat tot uitdrukking is gekomen, vindt bij liquidatie van de tussenmaatschappij al een correctie plaats op de voet van het in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikel 13d, negende lid, van de Wet Vpb 1969. Met (dat deel van) die waardedaling hoeft niet nogmaals ingevolge artikel 13d, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 rekening te worden gehouden.

Artikel 38a

Het in het BFE 2003 in te voegen artikel 38a bevat specifieke regels voor situaties waarin de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op een belang in een tussenmaatschappij van een fiscale eenheid. In de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid is reeds aangekondigd dat voor het tegengaan van dubbele verliesneming of dubbele winstneming bij een dergelijk belang in een tussenmaatschappij dat als een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming wordt aangemerkt, een met artikel 36 van het Besluit fiscale eenheid 2003 overeenkomende regeling zal worden opgenomen.⁴ Uitgangspunt hierbij is dat op het belang in de tussenmaatschappij alle regelingen inzake (de uitsluiting van) de deelnemingsvrijstelling en de daarmee verband houdende regelingen onverkort van toepassing blijven alsof er geen fiscale eenheid is. Dit uitgangspunt is expliciet neergelegd in het in de Wet aanpassing fiscale eenheid opgenomen artikel 13, achttiende lid, van de Wet Vpb 1969.

Met betrekking tot een door een maatschappij gehouden belang in een tussenmaatschappij die de aandelen in een (klein)dochtermaatschappij heeft die deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, blijft de aandelenband tussen genoemde maatschappij (de fiscale eenheid) en de tussenmaatschappij derhalve in stand. Er ontstaat aldus de situatie dat vermogensbestanddelen van de (klein)dochtermaatschappij en daaruit voortkomende resultaten rechtstreeks tot uitdrukking komen bij de fiscale eenheid, waarbij die bestanddelen en resultaten vervolgens via de in stand gebleven aandelenband in de tussenmaatschappij nogmaals het resultaat van de fiscale eenheid zouden kunnen beïnvloeden. Dit zou in strijd zijn met doel en strekking van de fiscale eenheid. In volledig binnenlandse situaties verdwijnt de aandelenband na voeging en kan een dergelijke dubbel telling zich om die reden niet voordoen.

Indien op het belang in de tussenmaatschappij de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, leidt de dubbel telling slechts in beperkte mate tot ongewenste effecten, te weten in die uitzonderingssituaties waarin de deelnemingsvrijstelling op grond van een specifieke regeling buiten toepassing wordt gelaten, zoals de liquidatieverliesregeling van artikel 13d van de Wet Vpb 1969. Voor die situatie wordt in artikel 38 van het BFE 2003 een aparte regeling opgenomen.

Indien op het belang in de tussenmaatschappij de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is omdat sprake is van een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming kunnen de ongewenste effecten van de dubbel telling zich echter wel

⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 6, blz. 21.

voordoen, al vindt uiteraard wel deelnemingsverrekening plaats. Dat is aanleiding geweest om in genoemd artikel 38a een regeling op te nemen die in grote lijnen beoogt te bereiken dat voordelen uit hoofde van een belang in een tussenmaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling geen toepassing vindt (omdat sprake is van een beleggingsdeelneming niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming), slechts in aanmerking worden genomen als deze samenhangen met of voortvloeien uit andere werkzaamheden of ander vermogen dan de werkzaamheden, onderscheidenlijk het vermogen, van de tot de fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij waarin die tussenmaatschappij een belang heeft. Dat gedeelte van de voordelen komt immers voort uit werkzaamheden of vermogen die, onderscheidenlijk dat, geen deel uitmaken, onderscheidenlijk uitmaakt, van de fiscale eenheid. Anders gezegd: gedurende de periode dat de (klein)dochtermaatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid, worden voordelen die samenhangen met of voortvloeien uit werkzaamheden of vermogen van de (klein)dochtermaatschappij geëlimineerd uit de resultaten behaald uit hoofde van het aandelenbelang in de tussenmaatschappij. Dit geldt ook indien sprake is van verkapte winstuitdelingen via de tussenmaatschappij als gevolg van onzakelijke transacties binnen de Papillon-fiscale eenheid. Met het oog op dergelijke dubbeltellingen wordt in het derde lid van genoemd artikel 38a een regeling opgenomen op grond waarvan positieve voordelen uit het hoofde van het belang in de tussenmaatschappij bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid buiten aanmerking blijven voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze samenhangen met of voortvloeien uit de winst van de (klein)dochtermaatschappij. In zoverre worden of zijn die voordelen immers al betrokken in het fiscale-eenheidsresultaat. Deze "vrijstelling" geldt nadrukkelijk alleen indien de voordelen uit hoofde van het belang in de tussenmaatschappij samenhangen met de winst van de (klein)dochtermaatschappij na de voeging. Gereserveerde winst van de (klein)dochtermaatschappij van vóór het voegingstijdstip wordt bij (door)uitdeling door de tussenmaatschappij volledig in de heffing betrokken. Dit volgt uit het gebruik van de terminologie "dochtermaatschappij" en "toe te rekenen winst van de fiscale eenheid", waarvan op grond van artikel 15 van de Wet Vpb 1969 pas sprake is na de voeging. Verder volgt uit de tekst van genoemd derde lid expliciet dat deze bepaling geldt voor de toepassing van artikel 13aa van de Wet Vpb 1969. De laatstgenoemde bepaling werkt door naar artikel 23c van de Wet Vpb 1969. De deelnemingsverrekening wordt dus slechts toegepast met betrekking tot deelnemingsvoordelen die niet samenhangen met of voortvloeien uit de winst van de (klein)dochtermaatschappij na de voeging (plus de eventuele deelnemingsvoordelen uit winsten van vóór het voegingstijdstip van de (klein)dochtermaatschappij).

Op het uitgangspunt dat winst van de (klein)dochtermaatschappij niet nogmaals als voordeel uit het aandelenbelang in de tussenmaatschappij bij de fiscale eenheid in de heffing wordt betrokken, wordt een uitzondering gemaakt. Het is immers goed denkbaar dat in de dochtermaatschappij op het moment van de voeging stille reserves zijn begrepen. Op deze stille reserves rust vóór de voeging in beginsel een dubbele Nederlandse claim: bij realisatie van de stille reserves op het niveau van de (klein)dochtervennootschap en bij de dooruitdeling van de winst door de tussenmaatschappij (met deelnemingsverrekening). Het is niet de bedoeling dat deze dubbele claim via het aangaan van een fiscale eenheid tot een enkele claim kan worden teruggebracht. Een dubbele heffing wordt weliswaar in strijd geacht met de ratio van de fiscale eenheid, maar dat geldt slechts voor de meerwaarden van de (klein)dochtermaatschappij die

ontstaan gedurende de fiscale-eenheidsperiode. Teneinde de op het voegingstijdstip aanwezige dubbele claim niet te verliezen, wordt in genoemd artikel 38a, eerste lid, een afrekening over de op dat moment aanwezige meerwaarden voorgeschreven door te eisen dat de activa en passiva van de te voegen (klein)dochtermaatschappij te boek worden gesteld op de waarde in het economische verkeer. Ingeval maar een deel van de aandelen in de te voegen (klein)dochtermaatschappij via de tussenmaatschappij wordt gehouden, vindt de actualisering naar rato van dat deel plaats. Deze actualisering van de boekwaarde kan op grond van het tweede lid van genoemd artikel op gezamenlijk verzoek echter achterwege blijven, met als gevolg dat de dubbele claim wordt doorgeschoven. De doorgeschoven claim wordt vervolgens in etappes gerealiseerd, te weten wanneer in de (klein)dochtermaatschappij deze meerwaarden worden belast (eerste claim) en vervolgens indien daadwerkelijk positieve voordelen uit het belang in de tussenmaatschappij worden genoten die samenhangen met of voortvloeien uit de winst van die dochtermaatschappij (tweede claim). De tweede volzin van het derde lid van genoemd artikel 38a bepaalt namelijk dat dergelijke voordelen, in afwijking van de eerste volzin van dat lid, wel in aanmerking worden genomen tot het bedrag van de op grond van het tweede lid doorgeschoven stille en fiscale reserves.

Volgens genoemd artikel 38a, vierde lid, worden negatieve voordelen uit de tussenmaatschappij slechts in aanmerking genomen voor zover deze samenhangen met of voortvloeien uit andere werkzaamheden of ander vermogen dan de werkzaamheden of het vermogen van de (klein)dochtermaatschappij waarin die tussenmaatschappij een belang heeft. Het in aanmerking nemen van dergelijke negatieve voordelen gebeurt met inachtneming van artikel 13aa, zesde lid, van de Wet Vpb 1969. Op grond daarvan vindt een bijtelling van 5/25 deel van de negatieve voordelen uit laagbelaste beleggingsdeelnemingen plaats.

Het vijfde lid van genoemd artikel 38a voorkomt dat de aftrekbeperking van het vierde lid van dat artikel eenvoudig zou kunnen worden ontgaan via een ontvoeging van de (klein)dochtermaatschappij voorafgaand aan een afwaardering of een vervreemding van de tussenmaatschappij. Genoemd vijfde lid schrijft daarom voor dat een bij een ontvoeging latent aanwezig verlies op de tussenmaatschappij nog tijdens de fiscale eenheid zal moeten worden genomen, zodat deze nog onder de aftrekbeperking van genoemd vierde lid valt.

In genoemd artikel 38a, zesde lid, is een bepaling opgenomen ter bepaling van de aan de gevoegde (klein)dochtermaatschappij toe te rekenen winst. Deze wijkt af van artikel 15ah van de Wet Vpb 1969, in die zin dat voor de afzonderlijke winstbepaling ook met interne transacties integraal rekening wordt gehouden, dus onafhankelijk van de vraag of de winst bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Ook de verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen wordt genegeerd teneinde een zuivere scheiding te bereiken tussen het regime voor en gedurende het bestaan van de fiscale eenheid.

Artikel I, onderdeel U (artikel 39 besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 39, eerste lid, van het BFE 2003 is de fictie opgenomen dat in de aldaar genoemde situatie van een aansluitende fiscale eenheid, geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. Met de aanpassing van genoemd eerste lid wordt tot uitdrukking gebracht dat de fictie ook gaat gelden voor de toepassing van de artikelen 15ab en 15aj, tweede tot en met zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en voor

artikel 7b van het BFE 2003. In verband hiermee wordt aan artikel 39, tweede lid, van het BFE 2003, dat regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de daar genoemde artikelen in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, een verwijzing naar de artikelen 15ab, tweede lid, en 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003 toegevoegd. Met deze aanpassingen wordt genoemd artikel 39, voor wat betreft de opsomming van artikelen waarop de regeling ziet, in overeenstemming gebracht met het met dit besluit in het BFE 2003 op te nemen artikel 41. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 41.

Artikel I, onderdeel V (artikel 40 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 40, eerste lid, van het BFE 2003 is de fictie opgenomen dat in de aldaar genoemde situatie van een aansluitende fiscale eenheid, geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. Met de aanpassing van genoemd eerste lid wordt tot uitdrukking gebracht dat de fictie ook gaat gelden voor de toepassing van artikel 15ab van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003. De in artikel 40, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen soortgelijke fictie voor de toepassing van artikel 15aj, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 gaat verder ook gelden voor de toepassing van artikel 15aj, tweede en zevende lid, van de Wet Vpb 1969, behoudens voor zover de schuldvordering of de deelneming uitsluitend werd gehouden door een onderdeel van de belastingplichtige dat als gevolg van de verplaatsing van de plaats van de werkelijke leiding geen deel meer uitmaakt van de fiscale eenheid. Voorts wordt aan de eerste volzin van artikel 40, derde lid, van het BFE 2003, die regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de daar genoemde artikelen in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, een verwijzing naar de artikelen 15ab, tweede lid, en 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003 toegevoegd. Met deze aanpassingen wordt genoemd artikel 40, voor wat betreft de opsomming van artikelen waarop de regeling ziet, meer in overeenstemming gebracht met het met dit besluit in het BFE 2003 op te nemen artikel 41. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij genoemd artikel 41. Voorts wordt in de tweede volzin van genoemd artikel 40, derde lid, een redactionele wijziging aangebracht.

Artikel I, onderdeel W (afdeling 6 van het Besluit fiscale eenheid 2003)

In artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f en g, van de Wet Vpb 1969 wordt voor een aantal situaties waarin sprake is van een herstructurering van een (zuster-)fiscale eenheid, of een herstructurering waarbij een zuster-fiscale eenheid ontstaat, 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 41 van het BFE 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.⁵ 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 van genoemd artikel 41 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 15ab, 15ae, 15af, 15ag, 15ai en 15aj van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het BFE 2003 geacht wordt geen sprake te zijn geweest van een ontvoeging, en dus ook niet van een hernieuwde voeging. 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 plaatsvindt alsof geen ontvoeging heeft plaatsgevonden. Voor de toepassing van de artikelen 15af en 15ag van de Wet Vpb 1969 heeft genoemd 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 bepaling van genoemd eerste lid dat er dienaangaande geen ontvoeging plaatsvindt tot gevolg dat de herstructurering zonder inwerkingtreding van de sanctie kan geschieden, ook als er voorafgaand daaraan binnen de sanctietermijn besmette transacties zijn geweest. Het opnemen van de artikelen 15ab en 15aj van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003 in de opsomming van genoemd eerste lid betekent dat de in die artikelen opgenomen waarderings- en toedelingsregels en de daarin opgenomen regels voor claimbehoud ter voorkoming van oneigenlijk gebruik geen toepassing vinden bij de ontvoeging uit de voorafgaande fiscale eenheid en de daarop volgende voeging in de aansluitende fiscale eenheid. 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 onverkort van toepassing zijn.

Het tweede lid van genoemd artikel 41 regelt dat de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van de artikelen 15ab, tweede lid, 15ad, 15ai, 15aj, zevende lid, en 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003 in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid. In artikel 15ab, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 is een regeling opgenomen voor de voeging van een maatschappij die over een latent liquidatieverlies beschikt. Het liquidatieverlies kan dan slechts worden afgezet tegen de winst van de fiscale eenheid, voor zover die winst toerekenbaar is aan de maatschappij die de betreffende deelneming bezit. In artikel 7b van het Besluit fiscale eenheid 2003 is een regeling met dezelfde strekking opgenomen voor de voeging van een maatschappij die over een latent stakingsverlies beschikt. Het in de plaats treden ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 41 heeft tot gevolg dat de beperkingen die de hiervoor genoemde artikelen stellen aan de verrekening van het liquidatie- of stakingsverlies bij de

⁵ 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.

voorafgaande fiscale eenheid, blijven gelden voor de aansluitende fiscale eenheid. In artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is een beperking van de 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. Het in de plaats treden 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. Het in de plaats treden 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 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. Artikel 15aj, zevende lid, van de Wet Vpb 1969 bevat een regeling die voorkomt dat de fiscale eenheid wordt gebruikt om de mogelijkheden tot verrekening van een liquidatieverlies te verruimen. Hierbij is relevant dat de betreffende deelneming tijdens het bestaan van de fiscale eenheid van een andere maatschappij is verkregen. Nu de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van dat artikel in de plaats treedt van de voorafgaande fiscale eenheid, wordt voorkomen dat de bepaling niet meer van toepassing zou zijn voor de aansluitende fiscale eenheid. Voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 betekent het in de plaats treden 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. In beginsel is dan ook geen sprake van een boekjaarafsluiting op basis van artikel 7, vierde lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969, maar onder omstandigheden kan dit anders zijn.⁶ Ingeval bijvoorbeeld de moedermaatschappij wijzigt en een andere, van de voorafgaande fiscale eenheid deel uitmakende, maatschappij de (aangewezen) moedermaatschappij wordt, zal er wel een boekjaarafsluiting plaatsvinden. De aansluitende fiscale eenheid is dan immers op naam gesteld van een andere belastingplichtige dan de voorafgaande fiscale eenheid. Over het lopende boekjaar dient dan separaat aangifte vennootschapsbelasting te worden gedaan door twee verschillende belastingplichtigen. Door de moedermaatschappij van de voorafgaande fiscale eenheid dient aangifte te worden gedaan over het gedeelte van het boekjaar tot het moment van wijziging van de moedermaatschappij, en door de (aangewezen) moedermaatschappij van de aansluitende fiscale eenheid dient aangifte te worden gedaan over de periode vanaf dat wijzigingsmoment tot het einde van het lopende boekjaar. Ook indien er sprake is van een eerste verzoek voor een zuster-fiscale eenheid en bij de totstandkoming van de aansluitende fiscale eenheid tegelijkertijd een nieuwe zustervennootschap van die fiscale eenheid deel gaat uitmaken, zullen alle vennootschappen hun boekjaar moeten afsluiten.⁷ Anders zouden resultaten van de aan te wijzen moedermaatschappij van vóór het voegingstijdstip kunnen worden verrekend met resultaten van de nieuw te voegen zustermaatschappij van na dat tijdstip. In de situaties dat er sprake is van een boekjaarafsluiting kan, met inachtneming van de gevolgen van

⁶ Dit kan relevant zijn voor de resterende compensatietermijnen voor verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid.

⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 9, blz. 7.

die boekjaarafsluiting voor de resterende compensatietermijnen, overigens verliesverrekening plaatsvinden tussen de resultaten van de voorafgaande fiscale eenheid en de resultaten van de aansluitende fiscale eenheid alsof sprake is van dezelfde fiscale eenheid aangezien – zoals hiervoor aangegeven – de aansluitende fiscale eenheid voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 in de plaats treedt van de voorafgaande 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 genoemd artikel 41, maar wordt voor de duidelijkheid in het vierde lid van dat artikel 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 van genoemd artikel 41 kunnen – indien bij een voortzetting van de fiscale eenheid als bedoeld in het eerste lid van dat artikel 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 met overeenkomstige toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan een andere maatschappij zijn toe te rekenen. Het bepaalde in genoemd derde lid vormt een aanvulling op de reguliere toepassing van artikel 15af van de Wet Vpb 1969 voor de specifieke situatie dat bij de voortzetting van de fiscale eenheid de moedermaatschappij is gewijzigd. Aan de hand van het volgende voorbeeld kan de werking van genoemd derde lid nader worden toegelicht. Stel een topmaatschappij (T) bezit alle aandelen in een viertal dochtervennootschappen (A BV, B BV, C BV en D BV). A BV, B BV, C BV en D 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 -/-1000. Dit resultaat is als volgt van de verschillende maatschappijen afkomstig: A BV -/-400, B BV -/-200, C BV -/-100 en D BV -/-300. Na jaar 1 verkoopt T alle aandelen in A BV 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, C BV en D BV tot stand waarbij B BV als moedermaatschappij wordt aangewezen. Deze situatie kan, naast een beëindiging op grond van artikel 15, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969, ook 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, C BV en D BV

een fiscaal geruisloze voortzetting mogelijk.⁸ Er is dan alleen sprake van voortzetting ten aanzien van B BV, C BV en D BV, en niet ten aanzien van A BV. Indien op het moment van voortzetting van de fiscale eenheid niet op basis van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 een verzoek wordt gedaan om een deel van de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid aan B BV, C BV of D BV toe te rekenen (of een dergelijke toerekening bij het verzoek niet aannemelijk kan worden gemaakt), blijft het volledige verlies van de voorafgaande fiscale eenheid ten bedrage van 1000 bij A BV. Toepassing van genoemd derde lid is dan niet aan de orde. Genoemd derde lid wordt pas relevant indien bij de ontvoeging van A BV met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 op verzoek een verlies van maximaal 600 aan de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV, C BV en D BV wordt toegerekend. Ingevolge genoemd derde lid kan dan namelijk bij een latere ontvoeging van B BV uit de aansluitende fiscale eenheid maximaal het aan die betreffende vennootschap toe te rekenen deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid bij B BV (dus maximaal een verlies van 200) achterblijven voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend. Het aan C BV en D BV toe te rekenen deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid van respectievelijk 100 en 300, voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend, kan met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de betreffende maatschappij worden toegerekend, dan wel maximaal een verlies van 400 aan een eventuele aansluitende fiscale eenheid tussen C BV en D BV. Wordt een dergelijk verzoek niet gedaan, dan gaat dat deel van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid verloren aangezien bij B BV maximaal een verlies van 200 achterblijft. Indien bij de voortzetting van de fiscale eenheid de moedermaatschappij is gewijzigd en met (overeenkomstige) toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid worden toegerekend aan een andere maatschappij dan de moedermaatschappij van de aansluitende fiscale eenheid en die verliezen nog niet zijn verrekend, heeft dit dus tot gevolg dat bij een latere ontvoeging van die nieuwe moedermaatschappij opnieuw een verzoek om toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 moet worden gedaan om het deel van de verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid dat aan een andere maatschappij dan die nieuwe moedermaatschappij is toegerekend bij die betreffende maatschappij te behouden. Ingeval uit de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV, C BV en D BV niet de nieuwe moedermaatschappij B BV, maar alleen D BV wordt ontvoegd, kan van het verlies van de voorafgaande fiscale eenheid met toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 maximaal een verlies van 300 aan D BV worden meegegeven voor zover dat verlies op dat moment nog niet zou zijn verrekend. Indien dan geen verzoek om toepassing van artikel 15af, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 wordt gedaan, blijft bij de (resterende) aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV 600 aan verrekenbaar verlies van de voorafgaande fiscale eenheid achter (voor zover nog niet verrekend). Mocht in dat geval op een later moment de aansluitende fiscale eenheid tussen B BV en C BV eindigen, dan blijft bij B BV maximaal een verlies van 200 achter en kan aan C BV nog maximaal een verlies van 100 worden meegegeven voor zover die verliezen op dat moment nog niet zouden zijn verrekend.

Ingevolge het vijfde lid van genoemd artikel 41 is de (fiscaal geruisloze) voortzetting van overeenkomstige toepassing indien een reguliere fiscale eenheid eindigt als gevolg van een

⁸ Het is dus voldoende is dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 15, tiende lid, onderdelen d, e, f of g, van de Wet Vpb 1969. Niet is vereist dat de fiscale eenheid ook op grond van een van die onderdelen is beëindigd.

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.⁹ 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.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 1 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Met de toevoeging van een verwijzing naar artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 aan de in artikel 1, tweede lid, onderdelen e en f, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente opgenomen omschrijvingen van moedermaatschappij en dochtermaatschappij wordt bereikt dat onder deze omschrijvingen ook de situatie van een fiscale eenheid met een topmaatschappij gaat vallen. Tevens wordt in genoemd artikel 1, tweede lid, een nieuw onderdeel g ingevoegd waarin het begrip tussenmaatschappij wordt gedefinieerd als tussenmaatschappij als bedoeld in artikel 15, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Het gaat hierbij om een verwijzing naar artikel 15, tweede en vijfde lid, van de Wet Vpb 1969, zoals dat komt te luiden ingevolge de Wet aanpassing fiscale eenheid.

Artikel II, onderdeel B (artikel 6 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Artikel 6 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente geeft – ten behoeve van de toepassing van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 – regels voor de bepaling van de

⁹ Ook nu is het dus voldoende dat sprake is van een omstandigheid als bedoeld in artikel 41 vijfde lid, van het BFE 2003.

(kwalificerende) verkrijgingsprijs van deelnemingen bij voegingen en ontvoegingen uit een fiscale eenheid. Het eerste lid van genoemd artikel 6 ziet hierbij op de situatie van een te voegen dochtermaatschappij die aandelen bezit en regelt de bij de moedermaatschappij van de fiscale eenheid in aanmerking te nemen (kwalificerende) verkrijgingsprijs van die aandelen. Het eerste deel van deze bepaling zou zonder nadere wijzigingen ook kunnen worden toegepast bij de voeging van een door een tussenmaatschappij gehouden (klein)dochtermaatschappij (die aandelen bezit). De verkrijgingsprijs bij de moedermaatschappij van de door die (klein)dochtermaatschappij gehouden aandelen wordt alsdan gesteld op de verkrijgingsprijs van die aandelen door de (klein)dochtermaatschappij. Het is echter niet de bedoeling dat de uitzondering waarbij de verkrijgingsprijs van de door de dochtermaatschappij gehouden aandelen kan worden gesteld op een evenredig deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de dochtermaatschappij (indien dit hoger is), naar analogie wordt toegepast voor zover de aandelen in de te voegen (klein)dochtermaatschappij worden gehouden door een tussenmaatschappij (door uit te gaan van een evenredig deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij). Ten aanzien van het door een tussenmaatschappij gehouden belang in te voegen (klein)dochtermaatschappij is immers ook geen sprake van het zogenoemde goodwillgat.¹⁰ Met de aanpassing van artikel 6, eerste lid, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente wordt dit uitdrukkelijk vastgelegd.

Het tweede lid van genoemd artikel 6 ziet op de bepaling van de (kwalificerende) verkrijgingsprijs van een ontvoegde dochter. Het tweede lid, onderdeel a, onder 2^o, heeft hierbij betrekking op de situatie van de ontvoeging van een binnen de fiscale eenheid opgerichte dochtermaatschappij en regelt de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van de aandelen in die dochtermaatschappij. Omdat er alsdan geen verkrijgingsprijs is die kan herleven, wordt de verkrijgingsprijs ingevolge artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 2^o, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente gesteld op het in die maatschappij bijeengebrachte kapitaal. In de situatie dat de aandelen in die binnen de fiscale eenheid opgerichte dochtermaatschappij deels in het bezit zijn van een tussenmaatschappij, zal hiermee rekening moeten worden gehouden bij het bepalen van de verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid. In dat geval dient het bijeengebrachte kapitaal ter bepaling van de verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid te worden verdeeld naar rato van het aandelenbezit van iedere aandeelhouder in de ontvoegde dochtermaatschappij. Met de aanpassing van artikel 6, tweede lid, onderdeel a, onder 2^o, van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente wordt dit uitdrukkelijk vastgelegd.

Artikel II, onderdeel C (artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente)

Artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente voorziet in de samenloop van de renteaftrekbeperking van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 met de beperking van renteaftrek ter zake van overnameschulden van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 (hierna: aftrekbeperking overnameholding). Een dergelijke samenloop kan zich voordoen indien de op basis

¹⁰ Met het goodwillgat wordt de onbelaste vermogenssprong bij voeging in volledig binnenlandse verhoudingen bedoeld. Het vermogen van de moedermaatschappij neemt dan toe of af met het verschil tussen de fiscale waardering van de deelneming in de te voegen dochtermaatschappij bij de moedermaatschappij en de omvang van het fiscaal vermogen van die te voegen dochtermaatschappij.

van genoemd artikel 15ad in aftrek te beperken rente op de overnameschuld ingevolge artikel 13I van de Wet Vpb 1969 al (deels) in aftrek wordt beperkt. Deze samenloop kan zich, op overeenkomstige wijze als bij de vorming van een reguliere fiscale eenheid, eveneens voordoen bij een Papillon-fiscale eenheid ingeval de belastingplichtige de aandelen in een tussenmaatschappij heeft verworven, en de maatschappij waarmee de fiscale eenheid wordt aangegaan en waarvan de aandelen door die tussenmaatschappij worden gehouden, een deelneming bezit. Tevens kan zich een samenloop voordoen voor zover de activiteiten van de te voegen maatschappij zelf niet als een uitbreiding van de operationele activiteiten van de groep kunnen worden gezien. Voor een dergelijke situatie wordt daarom ingevolge het aan genoemd artikel 7 toe te voegen derde lid, op overeenkomstige wijze als in genoemd artikel 7, eerste lid, voor een reguliere fiscale eenheid, een vermindering van de aftrekbeperking overnameholding verleend voor zover anders de aftrek van materieel dezelfde rente tweemaal zou worden geweigerd. De op basis van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 berekende aftrekbeperking wordt hiertoe ingevolge genoemd derde lid verminderd naar evenredigheid van het deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij dat toerekenbaar is aan de vermogensbestanddelen die als gevolg van de voeging deel gaan uitmaken van het vermogen van de fiscale eenheid, maar uitsluitend voor zover dat deel van die verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de deelnemingsschuld, bedoeld in artikel 13I, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Voorts bedraagt het deel van de aftrekbeperking dat buiten aanmerking blijft ten hoogste de bij de fiscale eenheid ingevolge artikel 13I van de Wet Vpb 1969 berekende aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. Er kan immers alleen sprake zijn van een samenloop voor zover bij de fiscale eenheid sprake is van een aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. De werking van het nieuwe derde lid kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Uitgangspunten

Eind 2016 heeft vennootschap M BV de aandelen in vennootschap X SA van een derde gekocht voor 1000. M BV heeft geen andere vermogensbestanddelen.

X SA heeft in 2015 een deelneming in KD BV gekocht voor 450. Van de activiteiten van KD BV kwalificeert ten tijde van de aankoop van de aandelen X SA door M BV 75% als operationele uitbreiding. Tevens bezit KD BV een beleggingsdeelneming Y Inc (25% van de waarde van KD BV).

M BV en KD BV vormen een fiscale eenheid met ingang van 1 januari 2017 waarbij X SA als tussenmaatschappij kwalificeert.

De fiscale balans van M BV ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

M BV			
Deelneming X SA	1000	EV	200
		VV	800
Totaal	1000	Totaal	1000

De balans van X SA ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

X SA			
Deelneming KD BV	450	EV	450
Totaal	450	Totaal	450

De fiscale balans van KD BV ziet er op 1 januari 2017 als volgt uit.

KD BV			
Activa	300	EV	50
Y Inc	200	VV	450
Totaal	500	Totaal	500

Na de voeging ziet de fiscale balans van de fiscale eenheid van M BV met KD BV op 1 januari 2017 er als volgt uit.

Fiscale eenheid M BV met KD BV			
Deelneming X SA	1000	EV	250
Activa	300	VV	1250
Y Inc	200		
Totaal	1500	Totaal	1500

Uitwerking artikel 13l van de Wet Vpb 1969

De verwerving van de deelneming in Y Inc betreft geen uitbreidingsinvestering in de zin van artikel 13l, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Voor de toepassing van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 bij M BV wordt – met inachtneming van het aan te passen artikel 6 van het Besluit aftrekbepierking bovenmatige deelnemingsrente – de volledige verkrijgingsprijs van de deelneming (zoals die geldt voor KD BV) ten bedrage van 200 in aanmerking genomen voor het bepalen van de deelnemingschuld.

Voor de bepaling van het kwalificerende deel van de verkrijgingsprijs van de deelneming in de tussenmaatschappij X SA geldt dat 75% als operationele uitbreiding en 25% als niet operationele uitbreiding kwalificeert aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn. Van de verkrijgingsprijs van de aandelen X SA (1000) wordt dus 750 als kwalificerend als bedoeld in artikel 13l, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 aangemerkt. De in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van X SA bedraagt dan 250.

Voorts wordt voor de toepassing van de regeling inzake de aftrekbepierking bovenmatige deelnemingsrente het eigen vermogen van de fiscale eenheid M BV (250) ingevolge de –krachtens de Wet aanpassing fiscale eenheid toe te voegen – tweede volzin van artikel 13l, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 verminderd met 50 tot 200.

De deelnemingschuld bedraagt dan 450, zijnde de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van deelnemingen X SA (250) en Y Inc (200), verminderd met het eigen

vermogen (200), ofwel per saldo 250.¹¹ De beperking van de renteaftrek ingevolge artikel 13l van de Wet Vpb 1969 bedraagt dus $250/1250 \times$ de rente over 1250.¹²

Uitwerking artikel 15ad van de Wet Vpb 1969

Voor de toepassing van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 wordt het bovenmatige deel van de overnameschuld als volgt berekend.¹³ Het bedrag van de overnameschuld bedraagt 800 aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn. Voorts dient bij de toepassing van artikel 15ad, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 voor de verkrijgingsprijs van het belang in de gevoegde maatschappij (KD BV) in deze situatie te worden uitgegaan van het deel van de verkrijgingsprijs in de tussenmaatschappij dat toerekenbaar is aan die gevoegde maatschappij. Aangezien het enige vermogensbestanddeel van X SA de aandelen in KD BV zijn, is de verkrijgingsprijs van het belang in X SA (1000) in dit voorbeeld volledig toe te rekenen aan KD BV. In het eerste jaar wordt het bedrag van de overnameschuld afgezet tegen 60% van 1000, zijnde 600. Het bovenmatige deel van de overnameschuld bedraagt dan 200, zijnde 800 verminderd met 600. De niet-aftrekbare overnamerente zou dan $200/800 \times$ de rente over 800 bedragen. Ingevolge het aan artikel 7 van het Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente toe te voegen derde lid wordt het deel van de beperking van het teveel aan overnamerente dat vervolgens wegens de samenloop met artikel 13l van de Wet Vpb 1969 buiten aanmerking blijft, bepaald naar evenredigheid van het deel van de verkrijgingsprijs van de aandelen in de tussenmaatschappij (X SA) dat toerekenbaar is aan KD BV, voor zover dat deel van die verkrijgingsprijs bij de fiscale eenheid in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van de deelnemingschuld (dus voor 250). De bij de fiscale eenheid berekende aftrekbeperking voor bovenmatige deelnemingsrente is immers slechts gebaseerd op een beperkt deel van de overnameschuld. De niet-aftrekbare overnamerente wordt daarom voor $250/1000^{\circ}$ deel verminderd, en bedraagt uiteindelijk $(750/1000) \times (200/800) \times$ de rente over de schuld van 800.

¹¹ Aannemende dat de balans van de fiscale eenheid op 31 december 2017 gelijk is aan die op 1 januari 2017.

¹² Hierbij is de drempel van € 750.000 buiten beschouwing gelaten.

¹³ Hierbij zijn de toepassing van het eerste lid en het tweede lid, eerste gedeelte, van artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 betreffende – kort gezegd – de maximering tot het bedrag van de winst van M bv en de drempel van € 1 miljoen buiten beschouwing gelaten.