

A photograph of a man and a woman in professional business attire. The man, on the right, is wearing a grey pinstriped suit, a white shirt, a purple and blue striped tie, and black-rimmed glasses. He is smiling and looking towards the camera. The woman, on the left, has long dark hair and is wearing a grey blazer over a white collared shirt. She is also smiling and looking towards the camera. They appear to be sitting at a table, with a glass of water visible in the foreground. The background is a blurred office setting with a whiteboard.

FISCAAL EN MEER

Practice Note: Fiscale eenheid vennootschaps- belasting

www.sdu.nl/fiscaal-en-meer

Sdu

Fiscale eenheid vennootschapsbelasting

drs. Remco A.W.P. Latour

De kern van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting is dat de Belastingdienst gelieerde vennootschappen behandelt als één belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting. Het aangaan van een fiscale eenheid heeft verschillende gevolgen. Sommige gevolgen zijn voordelig, andere zijn nadelig. Als het voor vennootschappen voordelig lijkt een fiscale eenheid te vormen, kan dat alleen als zij aan strikte voorwaarden voldoen. Ook gelden er specifieke regels tijdens het bestaan van de fiscale eenheid, bijvoorbeeld voor de waardering van bedrijfsmiddelen en voor de verrekening van verliezen. Ook het beëindigen van een fiscale eenheid ten aanzien van een of meer vennootschappen is aan voorwaarden gebonden.

Recentelijk opgenomen

Uit een uitspraak van het Europees Hof van Justitie bleek dat de Nederlandse fiscale eenheid discriminerend uitpakte ten aanzien van bepaalde renteaftrekbeperkingen. De staatssecretaris van Financiën had de wet zo kunnen aanpassen dat vennootschappen buiten een fiscale eenheid net zomin last hebben van de renteaftrekbeperkingen als lichamen binnen een fiscale eenheid. Maar hij koos voor het omgekeerde: voor bepaalde renteaftrekbeperkingen bestaat er geen fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Deze reparatiemaatregel is inmiddels in de wet verwerkt en heeft een terugwerkende kracht tot 1 januari 2018.

Aandachtspunten

Als een moedermaatschappij minstens één dochtermaatschappij heeft, kan het handig zijn om met die dochtermaatschappij een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting aan te gaan. Dan hoeft alleen die moedermaatschappij een aangifte vennootschapsbelasting in te dienen. Een ander belangrijk voordeel van de fiscale eenheid is de mogelijkheid om binnen deze eenheid transacties uit te voeren zonder dat dit meteen fiscale gevolgen heeft. Bovendien zijn winsten en verliezen binnen de fiscale eenheid in beginsel makkelijk te verrekenen. Maar alleen onder voorwaarden kunnen twee of meer lichamen een fiscale eenheid vormen. Bovendien heeft een fiscale eenheid ook nadelen en aan het einde van een fiscale eenheid zullen er vaak nog enkele zaken zijn om af te handelen.

Waarom een fiscale eenheid?

Voordelen fiscale eenheid

De fiscale eenheid heeft de hiernavolgende voordelen die een reden kunnen zijn om een fiscale eenheid te laten ontstaan tussen verschillende lichamen.

- Alleen de vennootschap aan de top van de fiscale eenheid hoeft een aangifte vennootschapsbelasting in te dienen in plaats van iedere vennootschap binnen de fiscale eenheid afzonderlijk.
- Transacties tussen de lichamen binnen een fiscale eenheid hebben niet direct fiscale gevolgen. Door de fiscale eenheid vormen de verschillende lichamen immers maar één belastingplichtige entiteit. Het probleem van de zakelijke verrekenprijzen is dan ook niet van toepassing.
- Binnen de fiscale eenheid vindt automatisch een verrekening plaats van de winsten behaald door goed draaiende lichamen met de verliezen van vennootschappen die het in datzelfde jaar minder goed deden. Dit heet horizontale verliesverrekening.
- Een lichaam kan binnen bepaalde grenzen verliezen van het ene belastingjaar verrekenen met de winst van een ander lichaam in de fiscale eenheid van een ander jaar. Dit heet verticale verliesverrekening.
- De mogelijkheid om relatief eenvoudig een andere concernopbouw tot stand te laten komen zonder heffing van vennootschapsbelasting.
- De kans dat de fiscale eenheid als geheel kwalificeert als houdstermaatschappij en dus tegen de zogeheten houdsterverliesregeling aanloopt, is kleiner dan dat de holding alleen als houdster kwalificeert.

Let op. Sommige voordelen van een fiscale eenheid worden beperkt in situaties waarin een fiscale claim verloren dreigt te gaan.

Nadelen fiscale eenheid

Maar tegenover de voordelen van een fiscale eenheid staan ook de hiernavolgende nadelen.

- Tenzij de lichamen binnen een fiscale eenheid gedurende hun hele bestaan tot de fiscale eenheid behoren, zullen zij resultaten behalen in een periode waarin zij tot de fiscale eenheid behoren en resultaten behalen in een periode waarin zij niet tot de fiscale eenheid behoren. Wie verliezen die zijn geleden buiten de fiscale eenheidsperiode wil verrekenen met winsten die zijn genoten tijdens de fiscale eenheidsperiode of omgekeerd, moet rekening houden met bepaalde beperkingen.
- Er zijn situaties waarin een holding een aftrekbaar liquidatieverlies op een lager bedrag moet stellen als de geliquideerde deelneming tot dezelfde fiscale eenheid behoorde dan wanneer de deelneming niet tot dezelfde fiscale eenheid zou behoren.
- Kans op een verlaging van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (art. 3.41 Wet IB 2001). Door het aangaan van een fiscale eenheid telt de Belastingdienst de investeringen van alle vennootschappen in de fiscale eenheid bij elkaar op. Omdat de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek afneemt als het totale investeringsbedrag meer bedraagt dan € 106.150 (bedrag 2019), kan de optelling van de investeringen van alle vennootschappen leiden tot het verlagen of zelfs vervallen van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek.
- Een fiscale eenheid kan over een belastingjaar maar één keer de eerste schijf (19% over de eerste € 200.000) van de vennootschapsbelasting benutten (art. 22 Wet Vpb 1969).
- De ontvanger van de belastingen mag van een lichaam in de fiscale eenheid te innen bedragen verrekenen met aan andere lichamen in de fiscale eenheid uit te betalen bedragen.
- De lichamen zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de vennootschapsbelastingsschulden van een fiscale eenheid over een periode waarin zij tot die fiscale eenheid behoorden. Dit is vooral een nadeel bij een eventueel faillissement van een lichaam in de fiscale eenheid.

Voorbeeld

Holding Stans BV vormt samen met Papier BV, Drukker BV en Uitgevers BV een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Over het jaar behaalt de fiscale eenheid een fiscale winst van € 600.000. Van deze fiscale winst is € 50.000 toe te rekenen aan Holding Stans BV, € 150.000 aan Papier BV, € 200.000 aan Drukker BV en € 200.000 aan Uitgevers BV. De fiscale eenheid moet $€ 200.000 \times 19\% + ((€ 600.000 - € 200.000) \times 25\%) = € 138.000$ aan vennootschapsbelasting betalen. Zouden de BV's niet hebben behoord tot een fiscale eenheid, dan zou alleen het tarief van 19% van toepassing zijn geweest. In totaal zouden de BV's dan maar € 114.000 aan vennootschapsbelasting moeten betalen.

Voorwaarden voor het aangaan van een fiscale eenheid

Voorwaarden Het aangaan van een fiscale eenheid is alleen mogelijk onder de hiernavolgende voorwaarden (art. 15 Wet Vpb 1969).

- Een moedervennootschap voldoet aan de zogeheten bezitseis.
- De desbetreffende lichamen voldoen aan het 'gelijke boekjaren'-vereiste.
- De desbetreffende lichamen vallen onder dezelfde fiscale winstbepalingsregels (het 'gelijke winstregime'-vereiste).
- De desbetreffende lichamen zijn gevestigd in Nederland.
- De moedermaatschappij heeft de juiste rechtsvorm.
- De dochtermaatschappijen hebben de juiste rechtsvorm.
- De moedermaatschappij houdt de aandelen in de dochtermaatschappijen niet als voorraad.
- De moedermaatschappij en de dochtermaatschappijen die tot dezelfde fiscale eenheid gaan behoren, dienen een gezamenlijk verzoek in voor het tot stand komen van een fiscale eenheid.

Ad bezitseis

Bezitseis

De moedervennootschap voldoet aan de bezitseis als zij:

- de gehele juridisch en economisch eigendom bezit van minimaal 95% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een of meer dochtermaatschappijen;
- dit bezit minstens 95% van de statutaire stemrechten in de dochtermaatschappijen vertegenwoordigt; en
- dit bezit in alle gevallen recht geeft op 95% of meer van de winst en minimaal 95% van het vermogen van de dochtermaatschappijen (art. 15 eerste lid Wet Vpb 1969).

Indirect belang

De moedervennootschap mag het belang van 95% ook via een tussenhoudstervennootschap houden. In dat geval geldt wel de voorwaarde dat de tussenhoudstermaatschappij ook tot de fiscale eenheid gaat behoren als deze in Nederland is gevestigd. Is de tussenhoudstermaatschappij gevestigd in een andere

Zustermaatschappijen

lidstaat van de EU of EER, dan behoren alleen de moedermaatschappij en de kleindochtermaatschappij tot de fiscale eenheid (art. 15 tweede lid Wet Vpb 1969).

Daarnaast is de wet aangepast aan een uitspraak van het Europees Hof van Justitie, zodat er een fiscale eenheid mogelijk is tussen twee of meer zustermaatschappijen en eventueel hun dochtervennootschappen. Maar ook dan is er een variant op de bezitseis van toepassing. Deze variant van de bezitseis houdt in dat:

- een topmaatschappij in een andere lidstaat van de EU of EER (in)direct de gehele juridisch en economisch eigendom bezit van ten minste 95% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van twee of meer vennootschappen (de zustermaatschappijen);
- dit bezit 95% of meer van de statutaire stemrechten in elk van die belastingplichtigen vertegenwoordigt;
- dit bezit in alle gevallen recht geeft op minimaal 95% van de winst en minstens 95% van het vermogen van elk van die zustermaatschappijen.

Bij een fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen moet men een van de zustermaatschappijen aanwijzen als moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Een vennootschap kan niet als moedermaatschappij kwalificeren als een andere vennootschap in diezelfde fiscale eenheid aandelen houdt in deze vennootschap (art. 15 tweede lid Wet Vpb 1969).

Let op. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat zustermaatschappijen geen fiscale eenheid kunnen vormen als de houdstermaatschappij in een staat is gevestigd die niet tot de EU of EER behoort. In dat geval is Europees recht immers niet van toepassing.

Ad 'gelijke boekjaren'-vereiste

De vennootschappen die tot de fiscale eenheid behoren, moeten dezelfde belastingtijdvakken hebben (art. 15 vierde lid onderdeel a Wet Vpb 1969). Deze eis komt erop neer dat de vennootschappen dezelfde statutaire en feitelijke boekjaren moeten hanteren. Desnoods passen zij deze boekjaren aan. Als een vennootschap gedurende het boekjaar tot de fiscale eenheid gaat behoren of juist de fiscale eenheid verlaat, telt de periode waarin deze niet tot de fiscale eenheid behoorde als een afzonderlijk belastingtijdvak voor de vennootschapsbelasting.

Let op. Als een vennootschap gedurende het boekjaar als dochter deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, sluit de dochtervennootschap op dat moment haar fiscale boekjaar af. Het gevolg is dat de dochtervennootschap in het voegingsjaar in feite twee boekjaren heeft. Volgens de Hoge Raad werkt dit ook door naar de verliesverrekening. Dit alles beperkt dus de mogelijkheden om verlies te verrekenen!

De splitsing in belastingtijdvakken heeft echter geen gevolgen voor de eis van dezelfde belastingtijdvakken. Daarnaast kent het 'gelijke boekjaren'-vereiste nog de hiernavolgende versoepelingen.

- Bij het vormen van de fiscale eenheid vindt de oprichting van een nieuwe moedermaatschappij plaats. In dat geval voldoet de moedermaatschappij aan het 'gelijke boekjaren'-vereiste als zij statutair en feitelijk haar eerste boekjaar na oprichting sluit op het tijdstip waarop de dochtermaatschappij haar lopende boekjaar sluit. Vervolgens moeten de vennootschappen in de fiscale eenheid gelijke statutaire en feitelijke boekjaren voeren.
- Bij het vormen van de fiscale eenheid vindt de oprichting van een nieuwe dochtermaatschappij plaats. In dat geval voldoet de dochtermaatschappij aan het 'gelijke boekjaren'-vereiste als op het eerste boekjaar na, haar statutaire boekjaren samenvallen met de statutaire boekjaren van

de moedermaatschappij. Bovendien moet de dochtermaatschappij haar eerste boekjaar na oprichting afsluiten op het tijdstip waarop de moedermaatschappij haar lopende boekjaar afsluit. Let op. Geen lang eerste boekjaar dus, zoals een notaris wel regelmatig doet.

- Er is sprake van een fiscale eenheid tussen bestaande vennootschappen met verschillende statutaire boekjaren. In dat geval moet het boekjaar van de dochtermaatschappij op het moment waarop deze toetreedt tot de fiscale eenheid al samenvallen met het boekjaar van de moedermaatschappij. Als het lichaam is opgericht naar Nederlands recht, moet de algemene vergadering van aandeelhouders van de dochtermaatschappij voor de gewenste toetredingsdatum al het besluit hebben genomen om het boekjaar zo aan te passen. De statutenwijziging moet overigens binnen twee weken na de toetreding (alsnog) hebben plaatsgevonden. Bij overschrijding van deze termijn kan een beroep op onmacht onder voorwaarden helpen.

Ad 'gelijke winstregime'-vereiste

In principe moeten alle vennootschappen in een fiscale eenheid onder hetzelfde fiscale winstregime vallen (art. 15 vierde lid onderdeel b Wet Vpb 1969).

Beleggingsinstellingen hebben bijvoorbeeld te maken met een ander fiscaal regime dan een handelsonderneming. Ook het tonnageregime is een speciaal winstregime in de ogen van de fiscus en zelfs tussen lichamen die verschillende functionele valuta hanteren, is geen fiscale eenheid mogelijk. De minister van Financiën kan overigens eventueel uitzonderingen op het 'gelijke winstregime'-vereiste toestaan, bijvoorbeeld een fiscale eenheid tussen een verzekeraar en een niet-verzekeraar.

Let op. *Lichamen moeten belastingplichtig zijn om tot een fiscale eenheid te mogen behoren. Een subjectief vrijgesteld lichaam mag dus niet tot een fiscale eenheid behoren.*

Vestigingsplaats

Ad vestigingsplaatsvereiste

Een lichaam mag alleen deel uitmaken van een fiscale eenheid als het is gevestigd in Nederland of in Nederland een vaste inrichting heeft (art. 15 vierde lid onderdeel c Wet Vpb 1969). Als een buitenlandse vennootschap in Nederland een vaste inrichting heeft, kan die vaste inrichting tot een Nederlandse fiscale eenheid behoren. De rest van de buitenlandse vennootschap blijft buiten deze fiscale eenheid.

Rechtsvorm moeder

Ad rechtsvorm moedermaatschappij

Als een lichaam de functie van moedermaatschappij in een fiscale eenheid moet krijgen, moet het een van de volgende rechtsvormen hebben:

- naamloze vennootschap (NV);
- besloten vennootschap (BV);
- coöperatie;
- een onderlinge waarborgmaatschappij;
- een woningcorporatie; of
een buitenlandse rechtspersoon die met een van de bovenstaande lichamen vergelijkbaar is en is opgericht naar het recht van de BES-eilanden, Aruba, Curaçao, Sint-Maarten, een ander EU-land dan Nederland of een verdragspartner van Nederland (art. 15 vierde lid onderdeel d Wet Vpb 1969).

Rechtsvorm dochter

Ad rechtsvorm dochtermaatschappij

Als een lichaam als dochtermaatschappij tot een fiscale eenheid moet gaan behoren, moet het een van de volgende rechtsvormen hebben:

- naamloze vennootschap (NV);
- besloten vennootschap (BV); of
- een buitenlandse rechtspersoon die met een van de bovenstaande lichamen vergelijkbaar is en is opgericht naar het recht van de BES-eilanden, Aruba, Curaçao, Sint-Maarten, een ander EU-land dan Nederland of een verdragspartner van Nederland (art. 15 vierde lid onderdeel e Wet Vpb 1969).

Vorraaddochter

Ad 'geen voorraad'-vereiste

Zogeheten voorraaddochters - lege vennootschappen en kasgeldvennootschappen - zijn niet op te nemen in een fiscale eenheid. Daarbij maakt het niet uit of de moedermaatschappij de desbetreffende aandelen direct of door tussenkomst van een gevoegde niet-voorraaddochter houdt (art. 15 vierde lid onderdeel f Wet Vpb 1969).

Let op. In dit verband is het ook van belang dat de holding de aandelen niet mag aanhouden voor de verkoop.

Formulier

Ad verzoek om fiscale eenheid

Voor het verzoek om een fiscale eenheid bestaat een formulier. De betrokken lichamen moeten dit formulier invullen en indienen bij de inspecteur van de (beoogde) moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Is een van de verzoekende lichamen al de moedermaatschappij van een fiscale eenheid die deel gaat uitmaken van een grotere fiscale eenheid, dan gaat de inspecteur ervan uit dat dit lichaam het verzoek mede doet namens de lichamen die al in de bestaande fiscale eenheid zitten.

Beschikking op verzoek fiscale eenheid

Reactie fiscus

Als de inspecteur reageert op een verzoek om een fiscale eenheid, moet hij zijn reactie in een beschikking vastleggen. Als hij het verzoek afwijst, moet hij deze afwijzing motiveren. Willigt de inspecteur het verzoek juist in, dan kan hij eventueel nadere voorwaarden stellen. Deze voorwaarden dienen om de belastingheffing veilig te stellen en te voorkomen dat een fiscale claim verloren gaat.

Tip. Als een lichaam het niet eens is met de beschikking van de inspecteur, kan het daartegen in bezwaar en beroep gaan.

Terugwerkende kracht

Terugwerken

Het verzoek kan een beperkte terugwerkende kracht hebben. De fiscale eenheid kan uiterlijk drie maanden voor het indienen van het verzoek bij de Belastingdienst tot stand komen. Op dat moment moet wel aan alle voorwaarden zijn voldaan met uitzondering van het indienen van het verzoek.

Niet-gelijktijdige verkrijging

In het geval van een juridische verkrijging van aandelen die volgt op een economische verkrijging van die aandelen, is nog het volgende van belang. Als tussen beide leveringen hooguit vijf werkdagen liggen, wordt de juridische eigendom geacht op hetzelfde moment te zijn verkregen als de juridische eigendom. Deze fictie werkt niet als aannemelijk is dat de partijen die uitwerking niet hebben bedoeld. In gevallen van overmacht is de termijn van vijf dagen te verlengen tot drie maanden (art. 4 eerste lid Besluit FE 2003).

*Levering
economische
eigendom*

Is de overeenkomst voor de overdracht van de gehele economische eigendom van de aandelen in een lichaam in een fiscale eenheid gesloten op de eerste werkdag van het boekjaar, dan wordt de gehele economische eigendom geacht al aan het begin van het boekjaar te zijn overgedragen (art. 4, tweede lid besluit FE 2003). Dit is van belang bij een zogeheten aansluitende fiscale eenheid, waarbij de verkrijger van de eigendom van de aandelen meteen een fiscale eenheid wil aangaan met het verkregen lichaam. Dankzij de fictie is het niet nodig om tussentijdse jaarstukken op te stellen. De betrokken partijen mogen de verlengde periode tussen het moment van (gehele) economische eigendomsoverdracht en de juridische levering niet voor een ander doel gebruiken dan het onverwijld afwickelen van de koopovereenkomst.

Maak vermogensopstelling

Vermogensopstelling

Op het moment waarop een fiscale eenheid ontstaat of wordt uitgebreid, moeten de betrokken lichamen bepaalde overzichten opstellen. Om te beginnen moet de fiscale eenheid een vermogensopstelling opnemen in haar aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar als deze aan het begin van dat boekjaar tot stand is gekomen of is uitgebreid (art. 6 Besluit FE 2003). Deze vermogensopstelling bestaat uit de balansposten die de onderlinge verhoudingen weergeven tussen de maatschappijen die tot de fiscale eenheid (gaan) behoren. In deze vermogensopstelling moet de fiscale eenheid de activa en passiva van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappijen waarderen volgens de methode die deze vennootschappen tot dat moment hanteerden. Verder moet een lichaam de waarderingsregels dat het hanteerde voor de toetreding met betrekking tot de aanwezige activa en passiva na de toetreding blijven toepassen op deze activa en passiva. Voor zover een lichaam na toetreding tot de fiscale eenheid activa verwerft, moet het deze activa waarderen volgens zijn gedragslijn. De moedermaatschappij is echter niet verplicht bij de voorraadwaardering van de dochtermaatschappij, haar eigen afwijkende waarderingsstelsel voor dit soort activa te gaan toepassen (art. 9 Besluit FE 2003).

(Her)waarderen onderlinge vorderingen en schulden

Herwaarderen dochter

De moedermaatschappij moet vlak voor het aangaan van de fiscale eenheid haar belang in de dochtermaatschappij te boek stellen op de waarde in het economisch verkeer (art. 15ab eerste lid Wet Vpb 1969).

Voorbeeld

Holding Kruier BV houdt 100% van de aandelen in Stelling BV. Stelling BV is in 2015 aangekocht voor € 100. Daarnaast heeft Holding Kruier BV in 2016 een belang van 50% in Kruk BV verkregen voor € 200. In 2018 verwerft Stelling BV de resterende 50% van de aandelen in Kruk BV voor € 250. Holding Kruier BV vormt in 2019 met Stelling BV en Kruk BV een fiscale eenheid. Stelling BV heeft op dat moment een waarde in het economisch verkeer van € 500. Kruk BV heeft een waarde in het economisch verkeer van € 700.

Vlak voor de voeging waardeert Holding Kruier BV haar belangen in Stelling BV en Kruk BV op de waarde in het economisch verkeer. Holding Kruier BV behaalt een herwaarderingsresultaat van $€ 500 - € 100 = € 400$ op Stelling BV en $(0,5 \times € 700) - € 200 = € 150$ op Kruk BV. Bij Holding Kruier BV valt dit herwaarderingsresultaat onder de deelnemingsvrijstelling. Stelling BV dient haar belang in Kruk BV ook te waarderen op de waarde in het economisch verkeer. Stelling BV behaalt een herwaarderingsresultaat van $€ 100 (€ 350 - € 250)$. Op dit herwaarderingsresultaat is bij Stelling BV eveneens de deelnemingsvrijstelling van toepassing.

Onderlinge verhoudingen

Andere lichamen binnen de fiscale eenheid moeten vlak voordat zij tot de fiscale eenheid gaan behoren hun vorderingen en/of schulden op/aan andere lichamen in de fiscale eenheid stellen op de bedrijfswaarde of de nominale waarde als deze lager is (art. 15ab zesde lid Wet Vpb 1969). Deze waarderingsregel geldt niet voor zover een andere sanctiebepaling de schuldvordering heeft geraakt (art 15ab zevende lid Wet Vpb 1969).

Voorbeeld

Aarde BV heeft een 100%-deelneming in Potgrond BV. Aarde BV heeft in 2001 een vordering op Potgrond BV van nominaal € 1.000. Vanwege de slechte resultaten van Potgrond BV heeft Aarde BV de vordering geheel ten laste van haar winst afgewaardeerd. In 2004 krabbelt Potgrond BV weer langzaam op. Per 1 januari 2005 gaan Aarde BV en Potgrond BV tot dezelfde fiscale eenheid behoren. De bedrijfswaarde van de vordering bedraagt op dat moment € 300. Vanwege de voeging in de fiscale eenheid moeten Aarde BV en Potgrond BV de vordering en schuld waarderen op de bedrijfswaarde. Aarde BV heeft de vordering op Potgrond BV geheel ten laste van haar winst afgewaardeerd. De vordering wordt op € 300 gewaardeerd. De opwaardering wordt bij Aarde BV vlak voor de voeging in de belastbare winst opgenomen. Potgrond BV heeft de schuld aan Aarde BV op haar balans op € 1.000 gewaardeerd. Vanwege de voeging dient zij haar schuld eveneens op bedrijfswaarde te waarderen. Door de waardering van de schuld op € 300 behaalt Potgrond BV een winst van € 700. Deze winst moet zij voor de voeging in haar resultaat betrekken.

Afsluiten boekjaar

Vorming fiscale eenheid tijdens boekjaar

Gaat een dochtermaatschappij in de loop van haar boekjaar behoren tot de fiscale eenheid, dan moet die dochtermaatschappij haar boekjaar afsluiten op het moment voor het toetreden tot de fiscale eenheid. Overigens telt deze periode voor de toetreding tot de fiscale eenheid als een afzonderlijk boekjaar. De fiscale eenheid voegt vervolgens aan de jaaraangifte een vermogensopstelling van de dochtermaatschappij toe. De moedermaatschappij die haar boekjaar niet bij de uitbreiding van de fiscale eenheid hoefde af te sluiten, voegt bij de jaaraangifte van de fiscale eenheid ook een vermogensopstelling toe. Dit is de vermogensopstelling op het moment van de uitbreiding van de fiscale eenheid die ziet op de verhouding met de dochtermaatschappij.

Pas op de beperking van de werking van de fiscale eenheid

Discriminatie

Het Europees Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de Nederlandse fiscale eenheid discriminerend uitpakt ten aanzien van bepaalde renteaftrekbeperkingen. Aanleiding voor deze uitspraak waren prejudiciële vragen van de Hoge Raad. Specifiek gaat het hierbij om de renteaftrekbeperking die is bedoeld om een uitholling van de heffingsgrondslag tegen te gaan (art. 10a Wet Vpb 1969). Heel beknopt komt deze regeling erop neer dat rente niet aftrekbaar is voor zover zij betrekking heeft op schulden die zijn aangegaan bij een verbonden lichaam of verbonden persoon voor de financiering van zogeheten besmette transacties. Besmette transacties zijn bijvoorbeeld het uitkeren van dividend, het teruggeven van gestort kapitaal of de uitbreiding van een belang in een lichaam dat daardoor een verbonden lichaam wordt. Als de schuldeiser en schuldenaar tot dezelfde fiscale eenheid behoren, heeft deze renteaftrekbeperking geen effect. De ontvangst en betaling van de rente vallen binnen de fiscale eenheid tegenover elkaar weg. Het Europees Hof van Justitie oordeelt dat de renteaftrekbeperking discriminerend is als zij een buitenlands lichaam treft, terwijl dat lichaam binnen een fiscale eenheid niet zou worden getroffen. Naar aanleiding van de uitspraak van het hof oordeelt de Hoge Raad dat in zo'n geval de renteaftrekbeperking niet van toepassing is. Het kabinet ziet hierin een lek en heeft daarom het wetsvoorstel 'Wet spoedreparatie fiscale eenheid' gepresenteerd. De Tweede Kamer heeft deze wet aangenomen, de Eerste Kamer moet nog haar goedkeuring geven. Als het eenmaal zo ver is, moet de wet terugwerken tot 1 januari 2018.

De kern van deze spoedmaatregelen is dat ten aanzien van de volgende renteaftrekbeperkingen en regelingen de fiscale eenheid wordt weggedacht:

- de renteaftrekbeperking om uitholling van de heffingsgrondslag tegen te gaan;
- de regeling voor deelnemingen die de houdstermaatschappij aanhoudt als belegging, zodat de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is. Tot deze regeling behoort ook een herwaarderingsverplichting;
- de renteaftrekbeperking die optreedt bij bovenmatige deelnemingsrente (dit onderdeel is alleen van belang voor 2018, in 2019 is deze maatregel afgeschaft); en
- de beperking van het verrekenbare verlies bij een belangrijke wijziging in het uiteindelijk belang.

Verreken verliezen binnen fiscale eenheid

Stappenplan verliesverrekening

Binnen de fiscale eenheid zijn verliezen te verrekenen aan de hand van het volgende stappenplan:

- bepaal of er sprake is van voorvoegingsresultaten;
- splits de resultaten binnen de fiscale eenheid;
- verreken binnen de fiscale eenheid de verliezen en winsten van het huidige belastingtijdvak (horizontale verliesverrekening);
- controleer of na de horizontale verliesverrekening nog een resultaat overblijft dat is te verrekenen met resultaten uit andere jaren (verticale verliesverrekening). Deze andere jaren kunnen onder voorwaarden jaren zijn waarin de fiscale eenheid nog niet bestond;
- controleer of bij de verticale verliesverrekening nog een beperking optreedt.

Ad voorvoegingsresultaten

Resultaten voor fiscale eenheid

Vaak zullen de vennootschappen die in het huidige fiscale jaar tot de fiscale eenheid behoren voor hun toetreding tot de fiscale eenheid al resultaten hebben behaald. Deze resultaten zijn niet zonder meer te verrekenen met resultaten van de fiscale eenheid.

Ad splitsing van resultaten

Splitsing

Als er voorvoegingsresultaten zijn, moet de fiscale eenheid haar resultaten splitsen. Van ieder afzonderlijk lichaam in de fiscale eenheid berekent zij dan wat het resultaat is. Zij moet bij deze winstsplitsing doen alsof er geen fiscale eenheid is (art. 15ah eerste lid Wet Vpb 1969).

Let op. *Is in enig jaar binnen de fiscale eenheid een vermogensbestanddeel met een stille reserve overgegaan van het ene naar het andere lichaam, dan moet het overnemende lichaam bij de winstsplitsing de afschrijving over het overgenomen vermogensbestanddeel berekenen op basis van de waarde in het economisch verkeer op het moment van de overdracht. Het verschil tussen deze afschrijvingswaarde en de fiscale afschrijvingswaarde vormt fiscale winst voor het overdragende lichaam binnen de fiscale eenheid (art. 15ah tweede lid Wet Vpb 1969).*

Ad horizontale verliesverrekening

Verlies in zelfde jaar

Vervolgens zijn de winsten van lichamen in de fiscale eenheid te verrekenen met de verliezen die andere lichamen in de fiscale eenheid hebben geleden in hetzelfde belastingjaar.

Positief saldo

Als per saldo het resultaat van de fiscale eenheid positief is, moet de fiscale eenheid een verlies van een lichaam over dat jaar zo veel mogelijk verrekenen met winsten van lichamen zonder voorvoegingsverliezen. Wat daarna nog aan verlies resteert, is te verminderen met de winsten van lichamen die wel voorvoegingsverliezen hebben. Deze verrekening vindt plaats naar verhouding van de winsten van die lichamen. Deze manier van horizontale verliesverrekening leidt tot een zo snel mogelijke verrekening van voorvoegingsverliezen.

Negatief saldo

Is per saldo het resultaat van de fiscale eenheid negatief, dan moet u de winst van een lichaam over dat jaar zo veel mogelijk salderen met de verliezen van lichamen die hun verliezen tijdens hun fiscale eenheidsperiode niet kunnen verrekenen met winsten die zij voor deze periode hebben behaald. Wat daarna nog aan te salderen winst resteert, trekt u af van de verliezen van de andere lichamen. Deze verrekening vindt plaats naar verhouding van de verliezen van die lichamen.

Ad verticale verliesverrekening

Achterwaartse verliesverrekening

Blijkt na de horizontale verliesverrekening dat de fiscale eenheid per saldo een verlies heeft geleden, dan is dit verlies in beginsel te verrekenen met de winst uit andere jaren. De hoofdregel is dat een verlies eerst is te verrekenen met een winst uit het voorafgaande jaar (achterwaartse verliesverrekening).

**Voorwaartse
verliesverrekening**

Voor zover daarna nog een verliesbedrag overblijft, is dit te verrekenen met de winsten van de verliezen van de zes daaropvolgende jaren (voorwaartse verliesverrekening). Voor verliezen die zijn geleden in boekjaren voor 2019, geldt een voorwaartse verliesverrekeningstermijn van negen jaar.

***Let op.** Op basis van overgangsrecht vindt de verrekening van een verlies dat is geleden in een boekjaar dat in 2019 is begonnen plaats voor de verrekening van verliezen die zijn geleden in de boekjaren die in 2017 of 2018 zijn begonnen.*

Volgorde verrekening

De fiscale eenheid moet bij de verticale verliesverrekening het oudste verlies het eerst verrekenen. Bij voorwaartse verrekening met winsten van de fiscale eenheid hebben verliezen van de afzonderlijke lichamen van voor de periode van de fiscale eenheid voorrang op verliezen van de fiscale eenheid van een later jaar.

***Let op.** Hierbij blijft het overgangsrecht vanwege de inkorting van de verliesverrekeningstermijn van negen naar zes jaar buiten beschouwing.*

Verrekening met resultaten buiten de fiscale eenheid

Voorvoegingsresultaten

Bij de verrekening van resultaten van de fiscale eenheid met resultaten die lichamen hebben geleden voordat zij tot de fiscale eenheid gingen behoren - de zogeheten voorvoegingswinsten en voorvoegingsverliezen - moet de fiscale eenheid onder meer rekening houden met de hiernavolgende bepalingen.

- Een lichaam mag een voorvoegingsverlies alleen verrekenen met de winst van de fiscale eenheid voor zover bij de winstsplitsing deze winst aan dat lichaam is toe te rekenen. Deze winst mag niet voortvloeien uit een doorgeschoven stille reserve, tenzij deze winst al via een andere sanctie is vrijgevallen (art. 15ae eerste lid onderdeel a Wet Vpb 1969).
- Een verlies van de fiscale eenheid valt alleen te verrekenen met een voorvoegingswinst van een lichaam voor zover dit verlies is toe te rekenen aan dat lichaam (art. 15ae eerste lid onderdeel b Wet Vpb 1969).

Wijziging fiscale eenheid

Vergelijkbare bepalingen gelden in het geval waarin er een uitbreiding van een bestaande fiscale eenheid plaatsvindt of als er een bestaande fiscale eenheid in een nieuwe fiscale eenheid wordt opgenomen. Verliezen van de oude fiscale eenheid zijn dan alleen te verrekenen met winsten van de nieuwe fiscale eenheid voor zover deze winsten zijn toe te rekenen aan een lichaam dat vlak voor de uitbreiding tot de oude fiscale eenheid behoorde. Lijdt de nieuwe fiscale eenheid na de uitbreiding een verlies, dan kan zij dat verlies alleen verrekenen met winsten die de oude fiscale eenheid voor de uitbreiding heeft genoten voor zover dat verlies is toe te rekenen aan een lichaam dat voor de uitbreiding al tot de oude fiscale eenheid behoorde (art. 15ae eerste lid onderdelen c en d Wet Vpb 1969).

Handel het verbreken van de fiscale eenheid af

Verbreken van de fiscale eenheid

De fiscale eenheid wordt (gedeeltelijk) verbroken als:

- een of meer lichamen in de fiscale eenheid niet meer voldoen aan de voorwaarden voor het aangaan van een fiscale eenheid;
- een buitenlands lichaam met een vaste inrichting in de fiscale eenheid zijn feitelijke leiding verplaatst naar Nederland;
- een belastingplichtig lichaam zijn feitelijke leiding uit Nederland verplaatst met achterlating van een vaste inrichting in Nederland;
- de betrokken lichamen daartoe een gezamenlijk verzoek indienen.

Moment verbreking

Ontvoegingstijdstip

Is de verbreking van de fiscale eenheid het gevolg van een van de drie eerstgenoemde gebeurtenissen, dan beschouwt de wetgever het moment van die gebeurtenis als het moment waarop de fiscale eenheid eindigt: het zogeheten ‘ontvoegingstijdstip’ (art. 15aa eerste lid onderdeel c). Kiezen de betrokken lichamen er zelf voor om de fiscale eenheid te verbreken, dan kunnen zij binnen bepaalde grenzen het ontvoegingstijdstip bepalen. Maar het ontvoegingstijdstip kan niet eerder plaatsvinden dan op het moment waarop de lichamen het verzoek hebben ingediend.

Let op. *Vinden de vorming en de verbreking van een fiscale eenheid plaats in hetzelfde boekjaar, dan doet de Belastingdienst alsof die fiscale eenheid nooit heeft bestaan (art. 15 elfde lid Wet Vpb 1969).*

Gedeeltelijke verbreking

Verkleinen fiscale eenheid

Het is mogelijk om een fiscale eenheid gedeeltelijk te verbreken. Een of meer lichamen kunnen de fiscale eenheid verlaten, terwijl de achterblijvende lichamen blijven voldoen aan de voorwaarden. De achterblijvende lichamen blijven dan een fiscale eenheid vormen.

Tip. *De achterblijvende lichamen hoeven geen verzoek in te dienen voor een aansluitende fiscale eenheid.*

Kleindochtervennootschap

Vertrek kleindochtervennootschap

Als een dochtermaatschappij zelf (alle) aandelen houdt in een kleindochtervennootschap, betekent een vertrek van de dochtermaatschappij automatisch ook dat de kleindochter de fiscale eenheid verlaat. Beide vennootschappen kunnen eventueel wel besluiten om samen een nieuwe fiscale eenheid te vormen.

Let op. Als het verbreken van de fiscale eenheid het gevolg is van de verkoop van de aandelen in een dochtervennootschap, vindt het ontvoegingstijdstip vlak voor deze aandelenverkoop plaats. Daardoor moet de moedermaatschappij op deze aandelenverkoop de deelnemingsvrijstelling toepassen. Daartegenover staat dat de verkoopkosten bij deze transactie niet aftrekbaar zijn voor de fiscale eenheid.

Vermogensopstelling dochter

Stel vermogen van dochtervennootschap op

Als een dochtermaatschappij de fiscale eenheid verlaat, moet de moedermaatschappij in de aangifte over dat jaar een vermogensopstelling toevoegen van die dochtermaatschappij. Deze vermogensopstelling geeft de toestand onmiddellijk na het ontvoegingstijdstip weer. Feitelijk fungeert deze vermogensopstelling als beginbalans van de dochter voor de vennootschapsbelasting vanaf het moment dat zij weer zelfstandig belastingplichtig is. Daarnaast moet de moedermaatschappij in haar aangifte een overzicht toevoegen van de verhoudingen met de ontvoegde dochter zoals zij zijn onmiddellijk na de ontvoeging. Hierin zijn de onderlinge vorderingen en schulden zichtbaar.

Let op. Vlak voordat de verbreking van de fiscale eenheid plaatsvindt, moeten de betrokken lichamen hun onderlinge vorderingen waarderen tegen nominale waarde. Is de bedrijfswaarde lager dan de nominale waarde (bijvoorbeeld doordat de schuldenaar gedurende de fiscale eenheidsperiode operationele verliezen heeft geleden), dan zetten de schuldeisers hun vorderingen om in deze lagere bedrijfswaarde (art. 15aj tweede lid Wet Vpb 1969). De schuldenaar moet zijn schuld op de nominale waarde waarderen. Is de schuldenaar een dochtermaatschappij en zal zij worden geliquideerd, dan geldt er een andere regeling (zie 'Let op met voorgenomen liquidatie').

Waardering belang dochter

Op het moment waarop de fiscale eenheid eindigt, stelt de moedermaatschappij de waarde van haar aandelen in de dochtermaatschappij op haar aandeel in het eigen vermogen van die dochtermaatschappij minus de fiscale reserves. De moedermaatschappij moet daarbij uitgaan van boekwaarden, tenzij de waarde in het economisch verkeer lager is. In dat laatste geval werkt de moedervenootschap met deze waarde in het economisch verkeer (art. 13d achtste lid Wet Vpb 1969).

Herinvesterings- reserve

Toerekening reserves

Vlak voordat een dochtermaatschappij de fiscale eenheid verlaat, mag de herinvesteringsreserve van de fiscale eenheid niet meer bedragen dan de afzonderlijke herinvesteringsreserves van de dochtermaatschappij en moedermaatschappij samen alsof er geen fiscale eenheid zou zijn (art. 15aj eerste lid Wet Vpb 1969).

Voorbeeld

Een holding vormt samen met twee werkvenootschappen een fiscale eenheid. De werkmaatschappijen verrichten vergelijkbare werkzaamheden. Een van de werkmaatschappijen verkoopt een bedrijfsmiddel met boekwinst en is niet van plan om een herinvestering te doen. Haar zustermaatschappij is wel van plan om een investering te doen, maar heeft geen herinvesteringsreserve. Op het niveau van de fiscale eenheid is een herinvesteringsreserve te vormen, terwijl dit zonder de fiscale eenheid niet mogelijk was geweest. De verbreking van de fiscale eenheid leidt daarom in dit geval tot de vrijval van de herinvesteringsreserve van de fiscale eenheid.

Verdeling reserves

Vlak voor de verbreking van de fiscale eenheid moet de fiscale eenheid haar fiscale reserves als volgt verdelen:

- voor zover een lichaam te egaliseren kosten zal maken, komt de egalisatiereserve aan dat lichaam toe (art. 15aj vierde lid onderdeel a lid Wet Vpb 1969);
- het deel van de herinvesteringsreserve dat is ontstaan bij de verkoop of andere vervreemding van een bedrijfsmiddel belandt bij het lichaam dat dat bedrijfsmiddel heeft vervreemd (art. 15aj vierde lid onderdeel b Wet Vpb 1969).

Indeplaatstreding

Nadat de fiscale eenheid is verbroken, treden de lichamen die het bedrijf na de verbreking voortzetten ten aanzien van dat voortgezette deel in de plaats van de fiscale eenheid (art. 15aj vijfde lid Wet Vpb 1969).

Let op de sanctiebepaling!

Sanctiebepaling

Het verbreken van de fiscale eenheid kan leiden tot het in werking treden van een sanctiebepaling. Deze situatie doet zich voor als:

- binnen de fiscale eenheid het ene lichaam een vermogensbestanddeel heeft overgedragen aan een ander lichaam; en
- de waarde in het economisch verkeer van dat vermogensbestanddeel op het moment van overdracht hoger is dan de fiscale boekwaarde (er is dus een stille reserve); en
- het overdragende of overnemende lichaam naderhand de fiscale eenheid verlaat.

Herwaarderen

In dat geval vindt vlak voor het ontvoegingstijdstip een herwaardering plaats van het desbetreffende vermogensbestanddeel. Dit vermogensbestanddeel moet dan tegen de waarde in het economisch verkeer op de fiscale balans komen te staan. Dit heeft fiscale winst tot gevolg. Als de overnemer met betrekking tot dat vermogensbestanddeel een herinvesteringsreserve heeft gevormd doordat zij het desbetreffende bedrijfsmiddel heeft verkocht aan een derde, valt deze vrij. Is de herinvesteringsreserve al afgeboekt van een vervangend bedrijfsmiddel, dan moet de overnemer dit vervangende bedrijfsmiddel waarderen tegen de waarde in het economisch verkeer (art. 15ai eerste lid Wet Vpb 1969).

Tip. De herwaardering kan ook op alternatieve wijze plaatsvinden. De nieuwe waarde is dan gelijk aan de waarde in het economisch verkeer op het moment van de overdracht minus de afschrijvingen tussen het overdrachtmoment en het ontvoegingstijdstip (art. 15ai tweede lid Wet Vpb 1969).

Tip. De herwaarderings sanctie blijft achterwege als de overdracht van het vermogensbestanddeel past bij de normale bedrijfsuitoefening van de betrokken lichamen. De sanctie blijft ook achterwege als na de overdracht minstens zes kalenderjaren (drie kalenderjaren als het gaat om de overdracht van een onderneming of zelfstandig deel daarvan die plaatsvond in het kader van een bedrijfsfusie) voor het ontvoegingstijdstip heeft plaatsgevonden (art. 15ai derde lid Wet Vpb 1969).

Let op. De betrokken partijen moeten zich op het moment van overdracht al realiseren dat zij het risico lopen dat de sanctiebepaling in werking zal treden. In de praktijk gaan lichamen in de fiscale eenheid er nog weleens wat al te gemakkelijk van uit dat het allemaal zo'n vaart niet zal lopen.

Verreken verliezen na het verbreken van de fiscale eenheid

Winst dochter

Als een dochtermaatschappij na het verlaten van de fiscale eenheid winsten geniet, kan zij alleen de volgende oude verliezen daarmee verrekenen:

- haar voorvoegingsverliezen (art. 15af eerste lid onderdeel a Wet Vpb 1969); en
- verliezen van de fiscale eenheid die aan deze dochtermaatschappij zijn toe te rekenen. In deze situatie moeten zowel de dochtermaatschappij als de moedermaatschappij verzoeken om verliesverrekening (art. 15af eerste lid onderdeel b Wet Vpb 1969). Dit verzoek moet zijn opgenomen in de laatste aangifte vennootschapsbelasting van de fiscale eenheid.

Beperking

Verliesverrekening is niet mogelijk voor zover de winst van de dochtermaatschappij afkomstig is van een vermogensbestanddeel dat binnen de fiscale eenheid met stille reserve en al naar de dochtermaatschappij is doorgeschoven (art. 15af vierde lid Wet Vpb 1969).

Verliesverrekening moeder

Winst moeder

Als een moedermaatschappij de fiscale eenheid verlaat, moet zij ook opletten met de verliesverrekening. Zijn binnen de fiscale eenheid een of meer vermogensbestanddelen met stille reserves van de dochtermaatschappij verschoven naar de moedermaatschappij, dan mag de moedermaatschappij de winst die zij na het verlaten van de fiscale eenheid behaalt op deze vermogensbestanddelen niet verrekenen met haar voorvoegingsverliezen (art. 15ag Wet Vpb 1969).

Let op met voorgenomen liquidatie

Regel bij liquidatie

Een extra bepaling treedt in werking als een dochtervennootschap de fiscale eenheid verlaat, terwijl de moedermaatschappij van plan is die dochtervennootschap te liquideren. In dat geval moet de dochtervennootschap vlak voor het verlaten van de fiscale eenheid haar schulden afwaarderen naar de lagere bedrijfswaarde als deze waarde lager is dan de nominale waarde. Daarnaast moet de fiscale eenheid het deel van de egalisatiereserve en herinvesteringsreserve dat is toe te rekenen aan de dochtermaatschappij toevoegen aan haar fiscale winst (art. 15aj derde lid Wet Vpb 1969).

*Overgedragen
deelneming*

Heeft een lichaam tijdens het bestaan van de fiscale eenheid een deelneming verkregen van een ander lichaam binnen die eenheid en is de onderneming van die deelneming voor minstens 90% gestaakt of is er besloten om tot zo'n staking over te gaan, dan mag dat lichaam de kostprijs van die deelneming niet berekenen op een hogere waarde van de waarde in het economisch verkeer van de deelneming op het moment waarop dat lichaam de deelneming verkreeg (art. 15aj zevende lid Wet Vpb 1969).

