

## HC9, 05-03-2018, Fiscale eenheid

De kern van de fiscale eenheid is dat de heffing plaatsvindt alsof er sprake is van 1 belastingplichtige. Werkzaamheden en het vermogen van de dochter worden beschouwd als werkzaamheden en vermogen van de moeder (art. 15 lid 1 VPB), de dochter heeft dan een lege balans en is niet objectief belastingplichtig, omdat haar winst wordt beschouwd als winst van de moeder. De dochter is overigens wel subjectief belastingplichtig. De fiscale eenheid werkt alleen voor de VPB, de civielrechtelijke zelfstandigheid van de concernonderdelen blijft daardoor gewoon in stand. De fiscale eenheid moet worden genegeerd voor derden die niet in de FE zijn opgenomen. *Vb. een derde die 5% van de aandelen heeft in een fiscale eenheidsdochter, dan is dit gewoon een deelneming, voor die derde wordt de FE dus genegeerd.* Het regime van de fiscale eenheid is geen consolidatie, omdat de FE al als één belastingplichtige wordt gezien. De moeder doet de aangifte namens de hele FE (art. 26 VPB). Een FE bestaat altijd uit 1 moeder en 1 of meer (klein)dochters. Verder kan een lichaam slechts deel uitmaken van 1 FE.

Gevolgen van een FE: deelnemingsverhouding eindigt (want je kan geen deelneming in jezelf hebben), onderlinge vorderingen en schulden zijn onzichtbaar, hetzelfde geldt voor onderlinge rentebetalingen en dividenduitkeringen. Er zijn verder ruimere mogelijkheden tot de vorming van een HIR (wie er ook verkoopt, het wordt altijd geacht door de moeder te zijn gedaan) en (buitenlandse) vaste inrichtingen van een dochter gelden als vaste inrichting van de moeder.

Voordelen FE: horizontale verliesverrekening (M – 200/D+200), verticale verliesverrekening (Jaar 1 M-200/D0; jaar 2 M0/D +200), geen belastingheffing over intercompany-winsten (in principe geen intercompany-pricing vraagstukken, uitz. Art. 15ah), mogelijkheden tot geruisloze reorganisatie (ruimer dan bij fusie/splitsing) en het doen van 1 aangifte. Hiernaast zijn er ook nog andere voordelen die voortvloeien uit de fictie dat er sprake is van 1 belastingplichtige.

Nadelen FE: verliesverdamping (M in 2017 -100; 2018 FE M100/D-100), na ontvoeging een lager opgeofferd bedrag (art. 13d lid 8), aansprakelijkheid dochters voor de VPB-schuld van de moeder (art. 39 Inv), verrekeningsbevoegdheid ontvanger- kan ook om andere belastingen gaan dan alleen de VPB (art. 24 Inv), tariefopstapje (eerste 200.000 winst) kan maar een keer worden benut en diverse entree- en exitheffingen.

Er zijn vier soorten fiscale eenheden:

1. Zuiver binnenlandse FE: moeder in NL en dochter(s) in NL (art. 15 lid 1 en 3 sub a VPB)
2. Tussenmaatschappij FE: moeder in NL en kleindochter in NL, tussenmaatschappij (dochter) in EU/EER (art. 15 lid 1 en 3 sub b VPB)
3. Zusters FE: zustermaatschappijen in NL van een in de EU/EER gevestigde moedermaatschappij (art. 15 lid 2 VPB)
4. FE met NL-vaste inrichting van een in het buitenland gevestigde moeder en/of dochter (art. 15 lid 8 VPB).

Bij de tussenmaatschappij FE zit de tussenmaatschappij niet in de FE, hetzelfde geldt voor de moeder in de zusters FE. Bij de FE met NL-vaste inrichting, hoort alleen de vaste inrichting in de FE.

### De vereisten voor de FE

Rechtsvorm: art. 15 lid 4 lid d en e. Moeder: de naar Nederlands recht opgerichte nv, bv, coöperatie, OWM of woningcorporatie. En daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm: eisen aan de 'nationaliteit' en naar aard en inrichting vergelijkbaar (art. 3 besluit FE). Dochter: de naar Nederlands recht opgerichte NV/BV en daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen: eisen aan de 'nationaliteit' en naar aard en inrichting vergelijkbaar (art. 3 besluit FE).

Vestigingsplaats: art. 15 lid 4 sub c. Het lichaam dient in NL gevestigd te zijn (art. 2 lid 4 VPB geldt hiervoor niet). Belastingplichtigen waarop een verdrag/BRK/BRN van toepassing is dienen ook voor de toepassing van de desbetreffende regeling in NL te zijn gevestigd. Is de beperking tot NL in strijd met de vrijheid van vestiging? HvJ in *Marks en Spencer II*: het uitsluiten van buitenlandse verliezen voor de verliesverrekening is toegestaan, tenzij het gaat om definitieve verliezen, die moeten wel in aftrek kunnen worden gebracht. HvJ in *X-Holding*: zag specifiek op de Nederlandse situatie – buitenlandse dochters mogen worden geweerd uit de FE voor de verliesverrekening, tenzij het gaat om definitieve verliezen.

Hoe zit dat voor andere aspecten dan de verliesverrekening? HvJ *Groupe Steria* en HvJ *Finanzamt Linz*: per element-benadering: ook het onthouden van andere voordelen dan de verliesverrekening moet worden getoetst aan het EU-recht. De HR heeft een prejudiciële vraag gesteld in de art. 10a zaak (renteaftrekbeperking): *M leent geld van een verbonden lichaam in Zweden (en betaalt hier rente voor) en gebruikt dat geld voor een kapitaalstorting in D (gevestigd in Italië). Door art. 10a VPB is de rente dan niet aftrekbaar. M zei dat hij 10a buiten spel had kunnen zetten als hij een fiscale eenheid met D kon vormen, omdat de kapitaalstorting dan niet wordt gezien. Is dit discriminatie ten opzichte van een in Nederland gevestigde dochter?* De A-G zegt in zijn conclusie dat dit voordeel van de FE ook moet worden toegekend aan buitenlandse dochters. De staatssecretaris heeft een spoedreparatie aangekondigd indien het HvJ de A-G volgt: de FE wordt voor de toepassing van art. 10a ook in binnenlandse verhoudingen buiten spel gezet. Het HvJ heeft de conclusie van de A-G inmiddels bevestigd, waardoor de spoedreparatiemaatregelen in de lente van 2018 als wetsvoorstel wordt ingediend. Deze worden te zijner tijd vervangen door een ‘toekomstbestendige’ concernregeling.

Art. 15 lid 8 behandelt de voeging van een NL-vaste inrichting van een lichaam dat overigens niet in NL is gevestigd (ingevoerd aan de hand van HvJ *Avoir Fiscal*). Voorwaarden: vestigingsplaats hoofdhuis, rechtsvorm (voldoen aan de rechtsvormen die geldt op basis van art. 15 lid 4 sub d en e), vereisten indien het hoofdhuis buiten de EU/EER is gevestigd en de belastbaarheidsvoorwaarde.

Bezitseis: art. 15 lid 1 en 3 VPB. Het gehele juridische en economische eigendom van tenminste 95% van de aandelen in het nominaal gestort kapitaal van de dochter. Uit het juridische eigendom komt voort dat de moeder tenminste 95% van de stemrechten heeft en uit het economische eigendom, dus ook 95% van de winst/vermogen. Het belang in de dochter moet in handen van de moeder of een gevoegde dochtermaatschappij zijn (art. 15 lid 3 sub a). Als (uitgangspositie 100% bezit) er een putoptie voor meer dan 5% wordt geschreven, dan is er geen fiscale eenheid meer (HR). Hoe zit het met callopties? Moeder heeft alle aandelen en een derde koopt een calloptie voor meer dan 5% van de aandelen, dan wordt de fiscale eenheid ook verbroken. Certificering van aandelen: stemrecht ligt dan bij het administratiekantoor (onderdeel van het juridische eigendom), FE is dan niet mogelijk, tenzij het administratiekantoor wordt meegevoegd. Als moeder aandelen verpand, bijvoorbeeld als zekerheid bij een schuldeiser, heeft dit geen gevolgen voor de FE, mits het stemrecht bij de moeder blijft.

-

## **HC10, 08-03-2018, Fiscale eenheid (gevolg)**

### **Vereisten FE (vervolg)**

Art. 15 lid 4 sub a – alle maatschappijen in de FE moeten hetzelfde boekjaar hanteren. Art. 7 lid 4 VPB: boekjaar dochter afsluiten op het moment waarop zij wordt gevoegd, moeder sluit het boekjaar niet af (haar resultaat tot de vorming van de FE in dat boekjaar, wordt meegenomen in de FE). Art. 15 lid 4 sub b: op de gevoegde maatschappijen is hetzelfde winstregime van toepassing. Er is bijvoorbeeld het coöperatieregime, het regime voor verzekeraars of het regime voor beleggingsinstelling. Een verschil in goed koopmansgebruik is geen ander winstregime! De minister kan hiervan afwijken (bv. art. 15ac).

Art. 15 lid 4 sub f: de aandelen in de dochter mogen niet als voorraad worden gehouden. Dit gaat dan meestal om lege bv's of kasgeldvennootschappen. Art. 15 lid 1: gezamenlijk verzoek om een FE te vormen. Zij kiezen zelf per wanneer zij een FE willen vormen. Door lid 9 is er drie maanden terugwerkende kracht mogelijk. Voegen en ontvoegen binnen hetzelfde boekjaar (lid 11): FE wordt geacht nooit bestaan te hebben.

Bij de voeging moet op basis van art. 6 lid 2 Besluit FE een vermogensopstelling worden gemaakt. De bestendige gedragslijn moet worden voortgezet (art. 9 Besluit FE), dit leidt tot de hoofdregel dat er geen afrekening is bij de voeging. Bij de voeging is er een goodwillgat (verlies niet aftrekbaar): *nettovermogenswaarde deelneming 60. Er wordt 100 betaald (40 goodwill): door de voeging daalt het EV van M met 40.*

Soms moet er wel herwaardering van de deelneming plaatsvinden. Dit is bijvoorbeeld bij art. 15ab lid 1 het geval: moeder moet onmiddellijk voor de voeging de aandelen herwaarderen naar de WEV. Dit kan leiden tot het nemen van winst, maar vaak zal dit onder de deelnemingsvrijstelling vallen. De ratio is dat de fiscus zonder deze mogelijkheid nooit meer zou kunnen heffen over een eventuele waardestijging van de deelneming. Voor onderlinge vorderingen geldt artikel 15ab lid 6: de crediteur herwaardeert onmiddellijk voor de voeging op de WEV, debiteur: idem (vrijvalwinst). *Vb. M heeft vordering op D (nominaal 1000/WEV 100): door de voeging verdwijnt deze schuld in de FE. Door de herwaardering moet D winst nemen (vrijvalwinst), Crediteur heeft op basis van goedkoopmansgebruik de vordering al afgewaardeerd.* Daarom wordt er hier een afrekenmogelijkheid gecreëerd. Lid 7 ziet erop dat de winstneming mag worden gekort als art. 13b of 13ba bij de belastingplichtige (crediteur) of een verbonden lichaam is toegepast. Als dit een ODR-lening was, kon de crediteur het afwaarderingsverlies niet ten laste van de winst brengen, daarom blijft de vrijvalwinst van de debiteur ook onbelast. Daarnaast is er aftrek op grond van andere wetsartikelen zoals: BCR/OCR moet geheel vrijvallen en de BCR valt in de winst (art. 28c lid 4 sub c) en de opwaarderingsreserve moet aan de winst worden toegevoegd (art. 13ba lid 10 sub c). Als er moet worden afgerekend voor de voeging van een FE, is dat een entreeheffing.

Latent liquidatieverlies: geen entreeheffing, maar wel een antimisbruikbepaling. Dit is opgenomen in art. 15ab lid 2 t/m 5 VPB. Er is dan beperkte aftrek binnen een FE bij voeging van een maatschappij met een deelneming: waarvan ten tijde van de voeging de onderneming nagenoeg geheel is gestaakt of daartoe reeds is besloten of met een art. 13e-onderneming. Het liquidatieverlies komt slecht in aftrek op de FE-winst toerekenbaar aan de aandeelhouder (art. 15ah). *Vb.: D heeft een deelneming X die zal worden geliquideerd (te verwachten liquidatieverlies 1000). D heeft geen eigen winst. Oplossing: voegen D in een FE, bv. met moeder M die wel winst heeft. Echter bij toepassing van art. 15ab lid 2 t/m 5 kan in het jaar van liquidatie geen liquidatieverlies in aftrek worden gebracht.* Er is eventueel wel terugwenteling of vooruitwenteling mogelijk, mits de aandeelhouder in dat jaar wel winst heeft.

### **Verliesverrekening over het voegingstijdstip**

Voorvoegingsverliezen: verrekening met aan de desbetreffende maatschappij toe te rekenen FE-winst (art. 15ae lid 1 sub a). FE-verliezen uit het eerste jaar naar voeging: verrekening met de voorvoegingswinst van een maatschappij voor zover het FE-verlies aan de desbetreffende maatschappij is toe te rekenen (art. 15ae lid 1 sub b). *Vb.: M en D vormen een FE. In het laatste jaar voor voeging heeft D 500 verlies geleden. De FE maakt 500 winst, waarvan aan M 300 valt toe te rekenen en aan D 200. Er is dan slechts verrekening van 200 voorvoegingsverlies mogelijk.* De ratio van deze bepaling is dat de FE niet met terugwerkende kracht bestaat.

### **Stap 1: Winsttoerekening**

Art. 15ah lid 1. Toerekening alsof de maatschappijen zelfstandig belastingplichtig zijn. Slechts winst toerekenen die bij de FE tot uitdrukking komt (dus alleen winst uit externe transacties). Art. 15ah lid 2. Correcties bij onderlinge transacties in de vermogenssfeer.

Overdracht van stille reserves in vermogensbestanddelen waarop wordt afgeschreven. De overnemer verlaagt de winst met de afschrijving over de stille reserve (a). De overdrager verhoogt de winst met hetzelfde bedrag (b). Bij realisatie van de stille reserves: aan de overdrager/overnemer wordt de winst toegerekend die bij eenieder is gerijpt (c en d). Daarbij moet rekening worden gehouden met de eerdere correcties van a en b).

*Vb.: D heeft in 2016 200 verlies geleden. M en D voegen in 2017. M verkoopt in 2017 een machine aan D (boekwaarde 600, WEV 1000). De FE schrijft jaarlijks 100 af. De jaarlijkse afschrijving over de SR is 40. De FE-winst is 600 (toerekening na toepassing van 15ah lid 1: M 300 en D 300) zonder rekening te houden met afschrijving. De FE-winst na afschrijving 500 (M 300, D 200). Probleem: D kan het voorvoegingsverlies van 200 volledig verreken met de aan haar toe te rekenen winst in 2017. Zonder de FE had haar winst slechts 160 bedragen, zodat zij slecht 160 kon verrekenen. Lid 2 (a): winst D verlagen met afschrijving SR (40), (b): winst M verhogen met 40. Dit heeft per saldo geen invloed op de totale winst. Toerekening wordt: M 340 en D 160. Het probleem is daarmee verholpen. Twee jaar later wordt de machine verkocht aan een derde voor 1300. De FE maakt 900 winst (BW is 400). Lid 2 (c): D heeft 500 plus tweemaal 40 gerijpt = 580. Lid 2 (d): M heeft 400 (SR op het moment van vervreemding aan D) minus tweemaal 40 gerijpt = 320. M krijgt 320 toegerekend en D 580. Totaal toegerekend op basis van abcd: M 400/ D 500.*

Door art. 15ah lid 3 zijn er correcties op transacties in de kosten/batensfeer. Winstcorrectie voor zover zonder FE bij de een aftrekpost zou zijn ontstaan en bij de ander een belastbare bate tot het gezamenlijke beloop (kleinste bedrag). In hetzelfde jaar.

*Vb.: FE tussen M en D. M leent geld uit aan D: 1000 rente (zakelijk). Zonder FE aftrekbaar bij D en belast bij M: dan wordt de aan D toerekenbare winst verlaagd met 1000 en de aan M toerekenbare - winst verhoogd met 1000.*

### **Stap 2: eventuele saldering**

Art. 12 Besluit FE. Alleen indien er in een jaar zowel winstgevende als verliesgevende maatschappijen zijn. FE maakt winst? Art. 12 lid 1 sub a: verliezen moeten worden weggesaldeerd. FE lijdt verlies? Art. 12 lid 1 sub b: winsten moeten worden weggesaldeerd. Sub a: verliezen eerst salderen met verliezen van maatschappijen zonder voorvoegingsverliezen. Een eventueel restant-verlies salderen met winsten met voorvoegingsverliezen (evt. naar rato van hun winsten). *Vb.: A -300, B 200, C 200, D 200 (FE 300). B en C hebben voorvoegingsverliezen geleden. Verlies van A eerst salderen met winst D (200). Restant verlies A van 100 salderen met de winst van B en C, bij elk 50 (naar rato van hun winst). Bij B en C resteert nog 150 winst die kan dienen ter verrekening van voorvoegingsverliezen.*

Sub b: winsten eerst salderen met verliezen van maatschappijen zonder voorvoegingswinst, een eventueel restant salderen met verliezen van maatschappijen met voorvoegingswinst, evt. naar rato van hun verliezen. *Vb.: A -200, B -400, C 200, D -100 (FE -500). A en B beschikken over voorvoegingswinst. Winst C eerst salderen met verlies D (100). Restant winst C van 100 salderen met de verliezen van A en B (naar rato van hun verlies), bij A 33 en bij B 67. Bij A resteert nog 167 en bij B 333 verlies dat in het laatste voorvoegingsjaar kan worden verrekend.*

### **Stap 3: verrekening**

Voorvoegingsverliezen van een maatschappij kunnen worden verrekend met de FE-winst waarover de desbetreffende maatschappij na stap 1 en 2 nog beschikt. FE-verliezen kunnen worden verrekend met voorvoegingswinst van een maatschappij voor zover de desbetreffende maatschappij na stap 1 en 2 nog over verlies beschikt.