

Vennootschapsbelasting. Fiscale eenheid.

Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, Staatscourant 2010, 20684

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit is een aantal besluiten over de regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting samengevoegd en geactualiseerd. Daarnaast zijn in dit besluit nieuwe beleidsstandpunten opgenomen.

1. Inleiding

In dit besluit is een aantal besluiten over de regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting samengevoegd en geactualiseerd. Het gaat om de volgende besluiten:

- het besluit van 23 oktober 2003, nr. CPP2003/1917M;
- het besluit van 12 mei 2004, nr. CPP2004/634M;
- het besluit van 14 mei 2004, nr. CPP2004/647M;
- het besluit van 22 september 2004, nr. CPP2004/812M; en
- het besluit van 16 februari 2005, nr. CPP2004/2183M.

Het beleid dat is opgenomen bij vraag 2 van het besluit met nummer CPP2003/1917M is niet overgenomen in dit besluit, aangezien dit beleid inmiddels is geregeld in het besluit van 19 december 2006, Stb. 685 (Besluit houdende aanpassing van het Besluit fiscale eenheid 2003 mede in verband met de Wet werken aan winst). Vraag 4 van het besluit met nummer CPP2003/1917M over kasgeldvennootschappen is opgenomen in onderdeel 3.3. van dit besluit; de in het verleden gestelde voorwaarde, dat de aandelen niet binnen een jaar na de aankoop mochten worden verkocht, is vervallen.

Het besluit van 12 mei 2004, nr. CPP2004/634M, is als gevolg van gewijzigde wetgeving vervallen.

Vraag 1 uit het besluit met nummer CPP2004/812M is niet meer opgenomen in dit besluit, aangezien het in deze vraag opgenomen overgangsrecht niet meer geldt.

Dit besluit bevat verder zes nieuwe beleidsstandpunten. Deze standpunten hebben betrekking op de volgende onderwerpen:

- de fiscale eenheid en pandrecht (onderdeel 3.2.);
- latente liquidatieverliezen (onderdeel 4);
- toepassing van artikel 15ac, zesde lid, Wet Vpb (onderdeel 5);
- de verliesverrekening over het voegingstijdstip heen: toerekenen resultaten (onderdeel 6.2.);

- de doorschuiving van de sanctie uit hoofde van artikel 15ai van de Wet Vpb (onderdeel 8.1.);
- te hanteren afschrijvingstermijn na toepassing van artikel 15ai, tweede lid, van de Wet Vpb (onderdeel 8.3).

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

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Bfe	Besluit fiscale eenheid 2003
Bezitseis	de eis als bedoeld in artikel 15 van de Wet Vpb dat een moedermaatschappij de juridische en economische eigendom bezit van ten minste 95 percent van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een dochtermaatschappij

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

2.1. Gevoegde dochtermaatschappij verkrijgt status van subjectief vrijgesteld lichaam

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

3. Bezitseis

Hieronder worden goedkeuringen verleend voor de bezitseis. Als een goedkeuring is toegepast en een onherroepelijk gevolg heeft gehad, kan de belastingplichtige niet meer een ander standpunt innemen.

3.1. Optierechten

Voor de toepassing van artikel 15 van de Wet Vpb geldt een bezitseis. Het toekennen van een optierecht kan tot gevolg hebben dat een derde, de optiehouder, belanghebbende wordt bij het vermogen van de dochtermaatschappij. Ik ben dan ook van

mening dat het verlenen van de optie tot gevolg kan hebben dat tijdens de optieperiode niet (langer) is voldaan aan de bezitseis.

Goedkeuring

Voor zover nodig keur ik goed dat een optieverlening geen beletsel voor het tot stand komen of voortbestaan van de fiscale eenheid zal vormen, mits wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- de optieverlening heeft betrekking op door de dochtermaatschappij nieuw uit te geven aandelen; van deze voorwaarde mag worden afgeweken indien de optierechten worden verleend aan een in dienstbetrekking zijnde werknemer in het kader van die dienstbetrekking;
- de optieverlening vloeit voort uit de bedrijfsuitoefening van de fiscale eenheid en wordt dus niet ingegeven door andere dan zakelijke overwegingen;
- bij het verlenen van de optie moet niet al bij voorbaat worden aangenomen dat deze zonder meer zal worden uitgeoefend;
- de moedermaatschappij blijft ook na de optieverlening haar aandeelhoudersrechten in de dochtermaatschappij uitoefenen, en overigens is voldaan aan de voorwaarden voor de totstandkoming van een fiscale eenheid.

Na het uitoefenen van het optierecht kan een situatie ontstaan dat het aandelenbezit van de moedermaatschappij in de dochtermaatschappij daalt tot beneden de 95% van het nominaal gestorte kapitaal. De fiscale eenheid wordt dan beëindigd op het tijdstip waarop het optierecht wordt uitgeoefend. De beëindiging van de fiscale eenheid kan niet worden voorkomen indien bij het verlenen van de optie wordt bepaald dat de optiehouder de bij de uitoefening van de optie te verkrijgen aandelen (onmiddellijk) aanbiedt aan de moedermaatschappij. Zodra het bezit van de moedermaatschappij op enig moment daalt beneden de 95%-grens, leidt dit tot een beëindiging van de fiscale eenheid.

3.2. Pandrecht

De bezitseis sluit niet uit dat aandelen in de dochtermaatschappij in pand worden gegeven. Aan de bezitseis wordt niet voldaan als een moedermaatschappij formeel het stemrecht behoudt, maar bij bepaalde onderwerpen of beslissingen het stemrecht slechts mag uitoefenen na overleg met of na toestemming van de pandhouder. In een dergelijke situatie kan sprake zijn van een materiële uitholling van de stemrechten.

Goedkeuring

Ik keur goed dat aan de bezitseis wordt voldaan als de moedermaatschappij/pandgever bij het uitoefenen van het stemrecht alleen moet overleggen met of toestemming nodig heeft van de pandhouder als het onderwerpen of beslissingen betreft, die er louter op zijn gericht (de waarde van) de aandelen als zekerheidsobject voor de pandhouder te handhaven. Ik denk hierbij aan beslissingen over:

- het verkopen van aandelen;

- het vestigen van (nieuwe) zekerheden ten behoeve van anderen dan de pandhouder;
- statutenwijziging of ontbinding;
- het toekennen van optierechten op de aandelen;
- het uitgeven van nieuwe aandelen;
- het verminderen van de nominale waarde van de aandelen;
- het inkopen van aandelen;
- fusie en splitsing van de vennootschap.

3.3. Artikel 15, derde lid, onderdeel f, Wet Vpb; kasgeldvennootschappen

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

Goedkeuring

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

Uiteraard moet verder aan alle vereisten voor de toepassing van artikel 15 van de Wet Vpb zijn voldaan.

4. Latente liquidatieverliezen

Als op het voegingstijdstip tot het vermogen van een maatschappij een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel een besluit tot staking is genomen, mag een op dat tijdstip aanwezig latent liquidatieverlies slechts worden afgezet tegen de winst van de fiscale eenheid, voor zover die winst toerekenbaar is aan de maatschappij die de desbetreffende deelneming bezit (artikel 15ab, tweede lid, van de Wet Vpb). Met deze regeling wordt voorkomen dat een liquidatieverlies van een maatschappij dat op haar voegingstijdstip reeds latent aanwezig is, wordt verrekend met de winst van de gehele fiscale eenheid. In bepaalde gevallen kan onverkorte toepassing van deze regeling leiden tot gevolgen die ik niet gewenst acht. Ik denk hierbij aan de volgende twee situaties.

1. Een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid dan wel een bestaande fiscale eenheid wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid.
2. Een bestaande fiscale eenheid wordt ontvoegd doordat de moedermaatschappij als verdwijnende rechtspersoon is betrokken bij een juridische fusie, waarbij de verkrijgende rechtspersoon, die niet belastingplichtig is in Nederland, reeds in het bezit is van de

aandelen in de verdwijnende rechtspersoon. De verkrijgende rechtspersoon kan niet voorafgaand aan het fusietijdstip een fiscale eenheid vormen met de verdwijnende rechtspersoon en de met haar gevoegde dochtermaatschappijen, zodat het niet mogelijk is deze juridische fusie binnen fiscale eenheid te laten plaatsvinden. Direct aansluitend aan de ontvoeging wordt een nieuwe fiscale eenheid gevormd tussen (de bij de juridische fusie verkregen Nederlandse onderneming van) de verkrijgende rechtspersoon en de/alle dochtermaatschappijen uit de ontvoegde fiscale eenheid.

Onverkorte toepassing van de tekst van artikel 15ab, tweede lid, van de Wet Vpb zou ertoe leiden dat bij de nieuw gevormde fiscale eenheid een op het voegingstijdstip bestaand latent liquidatieverlies slechts kan worden afgezet tegen de winst van de nieuwe fiscale eenheid, voor zover die winst toerekenbaar is aan de maatschappij die de desbetreffende deelneming bezit. Bij de oude fiscale eenheid kon het (latente) liquidatieverlies worden afgezet tegen de gehele winst van die fiscale eenheid.

Goedkeuring

Vooruitlopend op een wijziging van de Wet Vpb dan wel het Bfe heb ik voor de hiervoor genoemde twee situaties de navolgende goedkeurende regelingen getroffen.

Situatie ad 1

Ik keur goed dat op verzoek van de betrokken belastingplichtigen de inspecteur toestaat dat bij de toepassing van artikel 15ab, tweede lid, van de Wet Vpb, in afwijking van het bepaalde in artikel 15aa, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb het bepaalde in artikel 15ae, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb overeenkomstige toepassing kan vinden.

Situatie ad 2

In situaties die vergelijkbaar zijn met de hiervoor onder 2 omschreven situatie, kan aan mij een verzoek worden gericht om goed te keuren dat de ontvoeging en voeging niet leiden tot een beperktere mogelijkheid tot verrekening van het latente liquidatieverlies dan (zonder ontvoeging en voeging) bij de oude fiscale eenheid mogelijk was geweest. Aan de hand van de feiten en omstandigheden van de voorgelegde situatie zal ik beoordelen of en op welke wijze een versoepeling van het bepaalde in artikel 15ab, tweede lid, van de Wet Vpb door mij kan worden toegestaan. Deze versoepeling zal alleen worden toegestaan indien direct aansluitend aan het ontvoegingstijdstip van de oude fiscale eenheid een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt waartoe de verkrijgende rechtspersoon en alle dochtermaatschappijen uit de oude fiscale eenheid behoren. Daarnaast zal uitgangspunt zijn dat de juridische fusie fiscaal op de voet van artikel 14b van de Wet Vpb wordt begeleid.

5. Toepassing van artikel 15ac, zesde lid, Wet Vpb; uitleg van "niet in aftrek worden toegelaten"

Ingeval tot de winst van een fiscale eenheid behoort winst uit een buitenlandse onderneming (of een in het buitenland gelegen

onroerende zaak), moet bij de berekening ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot die winst rekening worden gehouden met (interne) financieringskosten die toerekenbaar zijn aan de buitenlandse onderneming (artikel 15ac, vijfde lid, Wet Vpb). Als belastingplichtige echter aannemelijk maakt dat deze financieringskosten in het andere land bij de berekening van de belastbare grondslag niet in aftrek worden toegelaten, hoeft met deze (interne) financieringskosten geen rekening te worden gehouden (artikel 15ac, zesde lid, Wet Vpb).

Bepalend hierbij is of de financieringskosten op grond van de nationale wetgeving in het land van vestiging van de vaste inrichting niet in aftrek kunnen worden gebracht bij de berekening van de winst. Ingeval de financieringskosten wel in aftrek kunnen worden gebracht, is niet relevant dat feitelijk van die mogelijkheid geen gebruik is gemaakt.

6. Verrekening voorvoegingsverliezen

6.1. Verrekening van aanloopverliezen over het voegingstijdstip heen

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 11 december 2002, *Stb.* 618, houdende wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) heb ik aangegeven het destijds geldende beleid voort te zetten voor de verrekening van aanloopverliezen over het voegingstijdstip heen (Eerste Kamer, vergaderjaar 2001-2002, 26 854, nr. 45d, blz. 20-21).

Goedkeuring

Ik keur goed dat binnen een fiscale eenheid die tot stand is gekomen op de voet van artikel 15 van de Wet Vpb - zoals deze bepaling luidde vóór 1 januari 2003 - de verrekening van aanloopverliezen, die zijn geleden over boekjaren vóór 1995 (1995/1996), als volgt plaatsvindt.

Aanloopverliezen van een maatschappij worden eerst verrekend overeenkomstig het bepaalde in artikel 15ae, eerste lid, van de Wet Vpb juncto artikel 15ah van de Wet Vpb. Vervolgens is het nog niet tot verrekening gekomen deel daarvan in afwijking van het bepaalde in artikel 15ae van de Wet Vpb verrekenbaar met de som van de winsten van de maatschappijen die ten minste gedurende 8 jaar onafgebroken deel hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid waartoe de maatschappij met de aanspraak op aanloopverliezen ook behoort. Heeft meer dan één maatschappij aanspraak op verrekening van een in hetzelfde jaar geleden aanloopverlies, dan vindt de verrekening plaats naar verhouding van het door iedere maatschappij in dat jaar geleden aanloopverlies.

Het bovenstaande geldt slechts voor een aanloopverlies van een dochtermaatschappij, zolang de dochtermaatschappij deel uitmaakt van de fiscale eenheid.

6.2. Verliesverrekening over het voegingstijdstip heen; toerekenen resultaten (artikel 15ae van de Wet Vpb en artikel 12 van het Bfe)

Artikel 15ae van de Wet Vpb bevat een regeling voor de verrekening van verliezen over het voegingstijdstip heen. De verrekening van een voorvoegingsverlies van een (moeder- of dochter)maatschappij met belastbare winst van de fiscale eenheid kan slechts plaatsvinden voor zover deze winst aan die maatschappij is toe te rekenen (carry forward; artikel 15ae, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb). De verrekening van een verlies van de fiscale eenheid met voorvoegingswinst van een maatschappij kan slechts plaatsvinden voor zover het verlies van de fiscale eenheid aan die maatschappij is toe te rekenen (carry back; artikel 15ae, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb).

Ingeval bij de moeder- of dochtermaatschappij sprake is van een bestaande fiscale eenheid (hierna: cluster), geldt bij carry forward en carry back een clusterbenadering (artikel 15ae, eerste lid, onderdelen c en d, van de Wet Vpb). De verrekening van een voorvoegingsverlies van een cluster kan slechts plaatsvinden met winst van de fiscale eenheid die aan dat cluster is toe te rekenen (carry forward), en een verlies van de fiscale eenheid kan slechts worden teruggewenteld naar voorvoegingswinst van een cluster voor zover dat verlies van de fiscale eenheid aan dat cluster is toe te rekenen (carry back). In artikel 12 van het Bfe is een regeling getroffen inzake de volgorde van horizontale verliesverrekening. In artikel 12, tweede lid, van het Bfe is bepaald hoe de horizontale verliesverrekening moet worden toegepast bij een clusterbenadering. In deze bepaling staat de volgende zinsnede opgenomen: "wordt onder maatschappij ook verstaan een bestaande fiscale eenheid die is uitgebreid onderscheidenlijk een bestaande fiscale eenheid die is opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid".

Voor de interpretatie van die zinsnede is primair bepalend het cluster zoals dat bestond in een voorvoegingsjaar en waarbij nog de mogelijkheid bestaat om een in dat jaar geleden verlies te verrekenen met winst van de fiscale eenheid die aan dat cluster toerekenbaar is, dan wel waarbij nog de mogelijkheid bestaat het verlies van de fiscale eenheid dat aan dat cluster toerekenbaar is, te verrekenen met winst van dat cluster in een voorvoegingsjaar.

Aan artikel 15ae van de Wet Vpb ligt ten grondslag dat over het voegingstijdstip heen alleen verrekening mogelijk is tussen het voorvoegingsresultaat van een maatschappij/cluster en het resultaat van de fiscale eenheid dat aan die maatschappij/dat cluster is toe te rekenen. Aan artikel 12 van het Bfe ligt ten grondslag een zodanige volgorde van de horizontale verliesverrekening dat de mogelijkheid van verrekening van resultaten over het voegingstijdstip heen zo ruim mogelijk blijft, uiteraard binnen het uitgangspunt van artikel 15ae van de Wet Vpb.

Voorbeeld

Jaar	Fiscale Eenheid per 1/1	FE	A	B	C	D
2006	A-B	- 700	- 900	+ 200	0	0
2007	A-B-C	negatief				0
2008	A-B-C-D	+ 900	+ 700	0	- 800	+1000

De vraag is of (een deel van) het verlies van de fiscale eenheid (A-B) over 2006 kan worden verrekend met de winst van de fiscale eenheid (A-B-C-D) over 2008.

Carry forward is mogelijk. Bij de toepassing van artikel 12 van het Bfe vormen slechts die (afzonderlijke) maatschappijen een cluster, die al in 2006 een cluster vormden. Voor de toepassing van artikel 12 van het Bfe is dan sprake van drie maatschappijen/clusters, te weten cluster A-B, maatschappij C en maatschappij D. Bij de volgorde horizontale verliesverrekening van artikel 12 van het Bfe wordt het verlies (-800) van C zoveel mogelijk in mindering gebracht op de winst van de andere maatschappijen/clusters die niet over voorvoegingswinst beschikken. Gevolg hiervan is dat het verlies (-800) van C wordt gesaldeerd met de winst (+1000) van D, en dat de winst (+700) van cluster A-B beschikbaar is voor de carry forward van het voorvoegingsverlies van cluster A-B over 2006.

6.3. Verrekening voorvoegingsverliezen; regeling nieuw opgerichte dochtermaatschappij

De verrekening van voorvoegingsverliezen van een maatschappij met belastbare winst van de fiscale eenheid kan slechts plaatsvinden voor zover de winst van de fiscale eenheid aan die maatschappij is toe te rekenen (artikel 15ae, eerste lid, van de Wet Vpb). Een uitzondering is de situatie waarin één of meer maatschappijen een nieuwe dochtermaatschappij oprichten die vanaf haar oprichtingsdatum wordt gevoegd in dezelfde fiscale eenheid (artikel 5, vierde lid, Bfe). In dat geval wordt de aan de nieuw opgerichte dochtermaatschappij toe te rekenen winst van de fiscale eenheid aangemerkt als winst van de maatschappijen die deze dochtermaatschappij hebben opgericht, naar rato van hun kapitaalbreng. De winst van de dochtermaatschappij kan onder omstandigheden ook de winst van een nieuw opgerichte kleindochtermaatschappij omvatten, waardoor er als 't ware sprake is van een gestapelde toerekening.

Voorbeeld

Een moedermaatschappij richt een dochtermaatschappij op, die met ingang van haar oprichtingsdatum wordt gevoegd. De dochtermaatschappij richt vervolgens een maatschappij (kleindochtermaatschappij) op, welke eveneens met ingang van de oprichtingsdatum wordt opgenomen in de fiscale eenheid. In de dochter- en kleindochtermaatschappij zijn activiteiten gestart,

welke tot winst leiden. De moedermaatschappij heeft voorvoegingsverliezen.

In dit voorbeeld wordt de aan de kleindochtermaatschappij toe te rekenen winst voor de toepassing van artikel 15ae, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb toegerekend aan haar enig oprichter, de dochtermaatschappij. De winst van de dochtermaatschappij (waaronder is te begrijpen de toegerekende winst van de kleindochtermaatschappij) wordt vervolgens toegerekend aan haar enig oprichter, de moedermaatschappij.

7. Meegeven van verliezen aan ontvoegde dochtermaatschappij

7.1. Gedeeltelijk meegeven verliezen niet mogelijk

Verliezen die door een gevoegde dochtermaatschappij binnen fiscale eenheid zijn geleden en aan deze dochtermaatschappij toerekenbaar zijn, kunnen bij ontvoeging aan deze dochtermaatschappij worden meegegeven (artikel 15af van de Wet Vpb). Als eis is hierbij gesteld dat de moedermaatschappij en de te ontvoegen dochtermaatschappij daartoe een gezamenlijk verzoek indienen, waarin aannemelijk wordt gemaakt in hoeverre de verliezen van de fiscale eenheid aan de te ontvoegen dochtermaatschappij zijn toe te rekenen.

Uit de systematiek van de regeling vloeit voort dat de moeder- en de te ontvoegen dochtermaatschappij ervoor kunnen kiezen om óf geen verliezen dan wel het totaal van de verliezen dat aan de te ontvoegen dochtermaatschappij is toe te rekenen, mee te geven. Het is dus niet mogelijk slechts een deel van het aan de te ontvoegen dochtermaatschappij toe te rekenen verlies mee te geven.

7.2. Verliezen niet koppelen aan activiteiten

In het wettelijk systeem zijn verliezen gebonden aan het lichaam waarbinnen zij zijn opgekomen. Verliezen die door een gevoegde dochtermaatschappij binnen fiscale eenheid zijn geleden en aan deze dochtermaatschappij toerekenbaar zijn, kunnen bij ontvoeging aan deze dochtermaatschappij worden meegegeven (artikel 15af van de Wet Vpb). Dit betekent dat slechts de "eigen" verliezen kunnen worden meegegeven en niet bijvoorbeeld de verliezen die zijn geleden door een ander lichaam, maar die betrekking hebben op de overgedragen activiteiten.

Voorbeeld

X BV maakt als dochtermaatschappij deel uit van een fiscale eenheid. De fiscale eenheid heeft grote verliezen geleden, die aan X BV zijn toe te rekenen. X BV wil een zelfstandig onderdeel van haar onderneming verkopen aan een derde. Zij richt daartoe een nieuwe dochtermaatschappij Y BV op, die met ingang van haar oprichtingsdatum wordt opgenomen in de fiscale eenheid. X BV draagt vervolgens binnen fiscale eenheid het zelfstandige onderdeel van haar onderneming over aan Y BV. Y BV wordt het daarop volgende boekjaar verkocht aan een derde. Aan Y BV kunnen uitsluitend de verliezen worden meegegeven die gedurende

de korte periode bij haar zijn opgekomen. De verliezen die door X BV zijn geleden, maar betrekking hebben op de aan Y BV overgedragen activiteiten kunnen derhalve niet worden meegegeven.

7.3. Verbreking fiscale eenheid gevolgd door aangaan nieuwe fiscale eenheid. Mee te geven verliezen zijn aan te merken als voorvoegingsverliezen in de zin van artikel 15ae, eerste lid, onderdeel a

Onder bepaalde voorwaarden is het mogelijk bij ontvoeging aan de afzonderlijke dochtermaatschappijen verliezen van de fiscale eenheid mee te geven (artikel 15af van de Wet Vpb). Vormen deze dochtermaatschappijen vervolgens aansluitend een nieuwe fiscale eenheid, dan biedt artikel 15af van de Wet Vpb *niet* de mogelijkheid de verliezen aan deze nieuwe fiscale eenheid mee te geven. De verliezen zijn in dat geval aan te merken als voorvoegingsverliezen van de afzonderlijke dochtermaatschappijen in de zin van artikel 15ae, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb.

8. Artikel 15ai van de Wet Vpb

8.1. Beleid met betrekking tot doorschuiving sanctie artikel 15ai van de Wet Vpb

Artikel 15ai van de Wet Vpb beoogt te voorkomen dat een fiscale eenheid voor een korte periode wordt aangegaan ten einde een vermogensbestanddeel met een meerwaarde zonder heffing over te dragen van de ene maatschappij aan een andere maatschappij. De bepaling voorkomt tevens dat een belaste transactie wordt omgezet in een onbelaste transactie door toepassing van de deelnemingsvrijstelling. De vormgeving van de regeling is dat, indien een vermogensbestanddeel met meerwaarde door een maatschappij (overdrager) is overgedragen aan een andere maatschappij (overnemer), iedere ontvoeging uit de fiscale eenheid van de overdrager of de overnemer binnen zes (of onder omstandigheden drie) jaar na de overdracht, leidt tot inwerkingtreding van de sanctie. De sanctie houdt in een herwaardering van het overgedragen vermogensbestanddeel onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegingstijdstip.

In een aantal situaties past het naar mijn mening binnen de ratio van artikel 15ai van de Wet Vpb om de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb niet in werking te laten treden maar door te schuiven naar een nieuw te vormen fiscale eenheid. Deze situaties zijn:

- I. de overdracht had, als de fiscale eenheid kleiner van omvang was geweest dan de bestaande fiscale eenheid, niet geleid tot inwerkingtreding van de sanctie;
- II. de moedermaatschappij van een fiscale eenheid is als verdwijnende rechtspersoon betrokken bij een juridische fusie; de verkrijgende rechtspersoon behoort niet tot de fiscale eenheid;
- III. de moedermaatschappij van een fiscale eenheid is als verdwijnende rechtspersoon betrokken bij een juridische fusie; de verkrijgende rechtspersoon is een tot diezelfde fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij.

Goedkeuring

Vooruitlopend op een wijziging van de Wet Vpb dan wel het Bfe heb ik de navolgende goedkeurende regelingen getroffen. Indien aan de respectievelijke voorwaarden van de drie onderstaande regelingen wordt voldaan, verleen ik de inspecteur toestemming op een daartoe strekkend verzoek van belanghebbenden de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb niet in werking te laten treden maar in plaats daarvan een doorschuiving te verlenen naar een nieuw te vormen fiscale eenheid conform de modellen die zijn opgenomen als bijlagen bij dit besluit. Het verzoek moet zijn ingediend voordat de aangifte over het desbetreffende jaar wordt gedaan.

De goedkeuringen laten onverlet dat de oude fiscale eenheid wordt verbroken, en dat de betrokken maatschappijen met toepassing van artikel 15af van de Wet Vpb kunnen verzoeken verliezen van de oude fiscale eenheid die toerekenbaar zijn aan een dochtermaatschappij, aan die dochtermaatschappij mee te geven. Voor de nieuw te vormen fiscale eenheid is dus sprake van voorvoegingsverliezen (zie ook onderdeel 7.3. van dit besluit).

1. Goedkeurende regeling ingeval een kleinere fiscale eenheid tussen overdrager en overnemer mogelijk was geweest

De aanleiding voor deze goedkeuring is gelegen in het feit dat als aan onderstaande voorwaarden wordt voldaan, dezelfde overdracht eveneens binnen een kleinere fiscale eenheid had kunnen plaatsvinden. In dat geval zou de rechtshandeling die leidt tot ontvoeging uit de bestaande fiscale eenheid, niet leiden tot ontvoeging van die kleinere fiscale eenheid. Hieruit blijkt dat een kleinere omvang van de fiscale eenheid niet had geleid tot ontvoeging en inwerkingtreding van de sanctie, terwijl de bestaande grotere fiscale eenheid wel leidt tot inwerkingtreding van de sanctie. Gezien de ratio gaat de sanctie dan verder dan strikt noodzakelijk is.

Op verzoek van belanghebbenden wordt goedgekeurd dat de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb wordt doorgeschoven indien wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- a. de overdrager en de overnemer worden door dezelfde rechtshandeling ontvoegd uit een fiscale eenheid;
- b. zowel ten tijde van de overdracht als ten tijde van de ontvoeging was (al dan niet tezamen met andere maatschappijen) een fiscale eenheid tussen overdrager en overnemer mogelijk, die door de rechtshandeling niet zou zijn ontvoegd;
- c. direct aansluitend aan de ontvoeging van de overdrager en de overnemer worden beide maatschappijen – en vorenbedoelde andere maatschappijen - opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid;
- d. de overdracht van het vermogensbestanddeel wordt voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb geacht op het

- oorspronkelijke overdrachtstijdstip binnen de nieuwe fiscale eenheid te hebben plaatsgevonden;
- e. ingeval de nieuwe fiscale eenheid ten aanzien van de overdrager of de overnemer verbreekt met terugwerkende kracht tot het voegingstijdstip, vindt de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb met betrekking tot de overdracht van het vermogensbestanddeel op dat tijdstip plaats bij de nieuw gevormde fiscale eenheid;
 - f. een aanvaardingsvoorwaarde.

Een model voor de te verlenen goedkeuring is opgenomen in bijlage 1.

Voorbeelden

- M houdt alle aandelen in D1 (overdrager) en alle aandelen in D2 (overnemer). M draagt de aandelen in D1 en D2 over aan een derde. Doorschuiving van de sanctie is niet mogelijk omdat D1 en D2 zowel op het overdrachtstijdstip als op het ontvoegingstijdstip niet een fiscale eenheid kunnen vormen.

- M houdt alle aandelen in TH. TH houdt de aandelen in D1 (overdrager) en D2 (overnemer). M draagt de aandelen in TH over aan een derde. Doorschuiving is wel mogelijk omdat TH, D1 en D2 zowel op het overdrachtstijdstip als op het ontvoegingstijdstip een fiscale eenheid kunnen vormen. Ingeval een pand door D1 is overgedragen aan D2, leidt ontvoeging van de nieuwe fiscale eenheid ten aanzien van D1 of D2 tot inwerkingtreding van de doorgeschoven sanctie. De doorgeschoven sanctie treedt echter niet meer in werking, indien de ontvoeging plaatsvindt nadat zes kalenderjaren zijn verstreken sinds de oorspronkelijke overdracht van het pand binnen de oude fiscale eenheid.

Ingeval meer overdrachten tussen verschillende maatschappijen hebben plaatsgevonden, zou het voor iedere overdracht afzonderlijk toepassen van de hiervoor opgenomen goedkeuring tot veel werk leiden. Uit praktische overwegingen mag de goedkeuring mutatis mutandis worden toegepast op alle overdrachten die (eventueel) tussen maatschappijen hebben plaatsgevonden, mits die maatschappijen – zowel ten tijde van de overdrachten als ten tijde van de ontvoeging – met elkaar een cluster vormden dat op beide tijdstippen een fiscale eenheid had kunnen vormen. Dat betekent dat de afzonderlijke overdrachten binnen het bedoelde cluster pas in kaart hoeven te worden gebracht op het moment dat de nieuwe fiscale eenheid wordt verbroken.

Een model voor de te verlenen goedkeuring is opgenomen in bijlage 2.

- II. *Goedkeurende regeling ingeval de moedermaatschappij van een fiscale eenheid als verdwijnende rechtspersoon betrokken is bij een fiscaal begeleide juridische fusie en*

opgaat in een niet tot die fiscale eenheid behorende vennootschap.

Een juridische fusie waarbij de moedermaatschappij van een fiscale eenheid als verdwijnende rechtspersoon opgaat in een niet tot die fiscale eenheid behorende verkrijgende rechtspersoon heeft tot gevolg dat de direct (en indirect) door de moedermaatschappij gehouden aandelen in de met haar gevoegde dochtermaatschappijen overgaan naar de verkrijgende rechtspersoon. De juridische fusie leidt tot de ontvoeging van de fiscale eenheid en kan tot inwerkingtreding van de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb leiden.

Ingeval direct aansluitend aan deze ontvoeging een nieuwe fiscale eenheid tot stand komt waarvan de verkrijgende rechtspersoon en de (alle) dochtermaatschappijen van de oude fiscale eenheid deel uitmaken, past het naar mijn mening binnen de ratio van artikel 15ai Wet Vpb om de sanctie niet in werking te laten treden, maar door te schuiven naar de nieuw gevormde fiscale eenheid, mits wordt voldaan aan de hierna vermelde voorwaarden.

Ingeval louter overdrachten tussen dochtermaatschappijen hebben plaatsgevonden, en de verdwijnende moedermaatschappij niet noodzakelijk was om een fiscale eenheid tussen die dochtermaatschappijen mogelijk te maken, kan in beginsel gebruik worden gemaakt van de goedkeurende regeling onder I, en is de goedkeurende regeling II niet noodzakelijk.

Op verzoek van belanghebbenden wordt goedgekeurd dat de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb wordt doorgeschoven indien wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- a. de juridische fusie vindt plaats met toepassing van artikel 14b, tweede of derde lid, van de Wet Vpb;
- b. direct aansluitend aan de ontvoeging van de oude fiscale eenheid als gevolg van de juridische fusie waarbij de moedermaatschappij verdwijnt, komt een fiscale eenheid tot stand tussen de verkrijgende rechtspersoon als moedermaatschappij en alle dochtermaatschappijen uit de oude fiscale eenheid¹;
- c. alle overdrachten als bedoeld in artikel 15ai van de Wet Vpb waarbij een dochtermaatschappij uit de oude fiscale eenheid dan wel de verdwijnende moedermaatschappij zelf als overdrager of overnemer betrokken is geweest, worden voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb geacht op het oorspronkelijke overdrachtstijdstip binnen de nieuwe fiscale eenheid te hebben plaatsgevonden, waarbij een overdracht door of aan de verdwijnende moedermaatschap-

.....
¹ Indien het ontvoegingstijdstip van de bestaande fiscale eenheid met toepassing van artikel 14, derde lid, van het Bfe wordt gesteld op de aanvang van het boekjaar waarin de juridische fusie plaatsvindt, wordt een bezit van de verdwijnende moedermaatschappij aangemerkt als een bezit van de verkrijgende rechtspersoon, mits wordt voldaan aan een aantal voorwaarden (artikel 18a, derde en vierde lid, van het Bfe). Daardoor kan de aansluitende fiscale eenheid – zoals voorwaarde b. eist - op datzelfde tijdstip ingaan.

- moedermaatschappij geldt als een overdracht door of aan de verkrijgende rechtspersoon;
- d. ingeval de nieuw gevormde fiscale eenheid met terugwerkende kracht tot het voegingstijdstip wordt verbroken, vindt het bepaalde in artikel 15ai van de Wet Vpb toepassing bij de nieuw gevormde fiscale eenheid;
 - e. een aanvaardingsvoorwaarde.

Een model voor de te verlenen goedkeuring III is opgenomen in bijlage 4.

Niet onder goedkeurende regelingen vallende situaties

Bij de goedkeurende regelingen II (bijlage 3) en III (bijlage 4) wordt onder meer als voorwaarde gesteld dat *alle* dochtermaatschappijen uit de oude fiscale eenheid worden opgenomen in de nieuwe fiscale eenheid. In de praktijk kunnen zich situaties voordoen waarbij niet *alle* dochtermaatschappijen uit de oude fiscale eenheid worden opgenomen in de nieuwe fiscale eenheid. In een aantal van deze situaties zal dan wellicht gebruik kunnen worden gemaakt van de goedkeurende regeling I (bijlage 1 of bijlage 2 dan wel naast elkaar). Dat betekent dat, ingeval één (of meerdere) dochtermaatschappij(en) geen onderdeel gaat(n) uitmaken van de nieuwe fiscale eenheid, in ieder geval geen doorschuiving kan plaatsvinden van de sanctie van artikel 15ai Wet Vpb met betrekking tot overdrachten binnen de oude fiscale eenheid indien:

1. sprake is van een overdracht waarbij de niet te voegen dochtermaatschappij als overdrager of overnemer was betrokken, en
2. de niet te voegen dochtermaatschappij binnen de oude fiscale eenheid nodig was om op het overdrachtstijdstip dan wel het ontvoegingstijdstip een fiscale eenheid mogelijk te maken tussen maatschappijen die wel deel gaan uitmaken van de nieuwe fiscale eenheid en waartussen binnen de oude fiscale eenheid overdrachten hebben plaatsgevonden.

8.2. Verkorte sanctietermijn. Begrip "uitreiking van aandelen" bij een juridische fusie

De regeling van artikel 15ai van de Wet Vpb heeft als uitgangspunt dat, indien een vermogensbestanddeel met meerwaarde door een maatschappij (overdrager) is overgedragen aan een andere maatschappij (overnemer), iedere ontvoeging uit de fiscale eenheid van de overdrager of overnemer binnen een termijn van zes (of drie) jaar na de overdracht leidt tot inwerkingtreding van de sanctie. De sanctie houdt een herwaardering van het overgedragen vermogensbestanddeel in.

Om voor de verkorte sanctietermijn van drie jaar in aanmerking te komen, is onder meer vereist dat sprake is van een overdracht van een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming en dat deze overdracht uitsluitend plaatsvindt *tegen uitreiking van aandelen* door de overnemer (artikel 15ai, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb).

Bij een juridische fusie (binnen fiscale eenheid) kan zich de situatie voordoen dat er op grond van het civiele recht ter zake van die fusie geen aandelen hoeven te worden uitgereikt. De vraag rijst dan of in zo'n situatie een beroep kan worden gedaan op de verkorte driejaarstermijn.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in een hiervóór bedoelde situatie de verkorte driejaarstermijn kan worden toegepast, mits uiteraard overigens aan alle voorwaarden, zoals opgenomen in artikel 15ai, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb wordt voldaan.

8.3. Te hanteren afschrijvingstermijn na toepassing van artikel 15ai, tweede lid, van de Wet Vpb

Als binnen een fiscale eenheid een vermogensbestanddeel is overgedragen van de ene maatschappij (overdrager) aan een andere maatschappij (overnemer), kan de ontvoeging van de overdrager of de overnemer leiden tot toepassing van de sanctie van artikel 15ai, eerste lid, van de Wet Vpb. De sanctie houdt in dat op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de ontvoeging van de overdrager of de overnemer het overgedragen vermogensbestanddeel te boek wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer op dat tijdstip. De daarna plaatsvindende jaarlijkse afschrijving wordt bepaald aan de hand van de resterende gebruiksduur van het vermogensbestanddeel op het ontvoegingstijdstip en de restwaarde.

In artikel 15ai, tweede lid, van de Wet Vpb is een tegenbewijsregeling opgenomen. Hierin is bepaald dat in afwijking van artikel 15ai, eerste lid, van de Wet Vpb het overgedragen vermogensbestanddeel op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegingstijdstip te boek wordt gesteld op een bedrag gelijk aan de waarde in het economische verkeer van het vermogensbestanddeel ten tijde van de overdracht, verminderd met de afschrijving tussen het tijdstip van de overdracht en het ontvoegingstijdstip berekend overeenkomstig artikel 15ah, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb. De belastingplichtige moet de hoogte van dit bedrag aannemelijk maken. De jaarlijkse afschrijving tussen het tijdstip van de overdracht en het ontvoegingstijdstip wordt bepaald aan de hand van de resterende gebruiksduur en de restwaarde van het vermogensbestanddeel op het overdrachtstijdstip.

Omdat de berekening van de boekwaarde van het vermogensbestanddeel op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ontvoegingstijdstip bij artikel 15ai, tweede lid, van de Wet Vpb plaatsvindt alsof al ten tijde van de overdracht geen fiscale eenheid bestond tussen de overdrager en de overnemer, kan de jaarlijkse afschrijving, die is gehanteerd bij de berekening van de boekwaarde op het ontvoegingstijdstip, ook na de ontvoeging worden voortgezet.

9. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 23 oktober 2003, nr. CPP2003/1917M;
- het besluit van 12 mei 2004, nr. CPP2004/634M;
- het besluit van 14 mei 2004, nr. CPP2004/647M;
- het besluit van 22 september 2004, nr. CPP2004/812M, en
- het besluit van 16 februari 2005, nr. CPP2004/2183M;

10. Inwerkingtreding

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

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 14 december 2010.

De staatssecretaris van Financiën,

mr.drs. F.H.H. Weekers

Bijlage 1

Besluit met nummer DGB2010/4620M

Model goedkeurende regeling I (artikel 15ai Wet Vpb; één overdracht)

Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>

Uw brief van:
Uw kenmerk:

Datum:
Ons kenmerk:

<naam geadresseerde>
<adres>
<postcode + plaats>

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Fiscale eenheid.
Doorschuiving sanctie van artikel 15ai Wet Vpb

Geachte <naam> ,

Naar aanleiding van uw brief van <datum> deel ik u het volgende mee.

In uw brief verzoekt u mij namens <naam moedermaatschappij> <lvn> te <vestigingsplaats> en haar op de voet van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) verenigde <naam dochtermaatschappijen> <lvn> te <vestigingsplaats> goed te keuren dat bij de ontvoeging van de fiscale eenheid met <naam moedermaatschappij> als moedermaatschappij de inwerkingtreding van de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb als gevolg van de <overdracht tussen naam overdrager en overnemer> achterwege kan blijven.

De staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer DGB2010/4620M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

Ik keur goed dat de overdracht op <tijdstip overdracht vermelden> van <overgedragen vermogensbestanddeel vermelden> door <naam overdrager> aan <naam overnemer> binnen de fiscale eenheid <naam moedermaatschappij> bij ontvoeging van de fiscale eenheid <naam moedermaatschappij> niet leidt tot inwerkingtreding van de sanctie uit hoofde van artikel 15ai van de Wet Vpb.

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- a. De overdrager en de overnemer worden door dezelfde rechtshandeling ontvoegd uit de fiscale eenheid met *<naam moedermaatschappij>* als moedermaatschappij.
- b. Zowel ten tijde van de overdracht als ten tijde van de ontvoeging was (al dan niet tezamen met andere maatschappijen) een fiscale eenheid tussen overdrager en overnemer mogelijk, die door de rechtshandeling niet zou zijn ontvoegd.
- c. Direct aansluitend aan de ontvoeging van de fiscale eenheid tussen *<naam moedermaatschappij>*, *<naam overdrager>*, *<naam overnemer>* en *<naam eventuele andere maatschappijen>* komt een nieuwe fiscale eenheid tot stand waartoe *<naam overdrager>*, *<naam overnemer>* en *<naam eventuele andere maatschappijen>* behoren.
- d. De overdracht van het vermogensbestanddeel wordt voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb geacht op het oorspronkelijke overdrachtstijdstip binnen de nieuwe fiscale eenheid te hebben plaatsgevonden.
- e. Ingeval de nieuw gevormde fiscale eenheid ten aanzien van de overdrager of de overnemer verbreekt met terugwerkende kracht tot het voegingstijdstip, vindt de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb met betrekking tot de overdracht van het vermogensbestanddeel op dat tijdstip plaats bij de nieuw gevormde fiscale eenheid.
- f. *<Naam moedermaatschappij>*, *<naam overdrager>*, *<naam overnemer>*, *<naam van de eventuele andere maatschappijen>* en *<naam moedermaatschappij van de nieuwe fiscale eenheid – als dat niet één van de hiervoor genoemde maatschappijen is - >* aanvaarden deze goedkeuring en de daaraan verbonden voorwaarden en bevestigen dit schriftelijk aan mij binnen twee maanden na dagtekening van deze brief.

Hoogachtend,
Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>
De inspecteur

.....

Bijlage 2

Besluit met nummer DGB2010/4620M

Model goedkeurende regeling I (artikel 15ai Wet Vpb; meer overdrachten binnen een cluster)

Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>

Uw brief van:

Datum:

Uw kenmerk:

Ons kenmerk:

<naam geadresseerde>

<adres>

<postcode + plaats>

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Fiscale eenheid.
Doorschuiving sanctie van artikel 15ai Wet Vpb

Geachte <naam> ,

Naar aanleiding van uw brief van <datum> deel ik u het volgende mee.

In uw brief verzoekt u mij namens <naam moedermaatschappij> <lvn> te <vestigingsplaats> en haar op de voet van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) verenigde <namen dochtermaatschappijen> <lvn> te <vestigingsplaats> goed te keuren dat bij de ontvoeging van de hiervoor genoemde dochtermaatschappijen uit de fiscale eenheid met <naam moedermaatschappij> als moedermaatschappij de inwerkingtreding van de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb als gevolg van overdrachten tussen de hiervoor genoemde dochtermaatschappijen achterwege kan blijven.

De staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer DGB2010/4620M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

Ik keur goed dat de overdrachten van vermogensbestanddelen tussen vorenbedoelde dochtermaatschappijen binnen de fiscale eenheid <naam moedermaatschappij> bij ontvoeging van deze dochtermaatschappijen uit de fiscale eenheid <naam moedermaatschappij> niet leiden tot inwerkingtreding van de sanctie uit hoofde van artikel 15ai van de Wet Vpb.

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- a. Vorengenoemde dochtermaatschappijen worden door dezelfde rechtshandeling ontvoegd uit de fiscale eenheid met *<naam moedermaatschappij>* als moedermaatschappij.
- b. Zowel ten tijde van de desbetreffende overdrachten als ten tijde van de ontvoeging was een fiscale eenheid tussen vorengenoemde dochtermaatschappijen mogelijk, die door de rechtshandeling niet zou zijn ontvoegd.
- c. Direct aansluitend aan de ontvoeging van de fiscale eenheid tussen *<naam moedermaatschappij>* en *<namen dochtermaatschappijen>* komt een nieuwe fiscale eenheid tot stand waartoe *vorengenoemde dochtermaatschappijen* behoren.
- d. De overdrachten van vermogensbestanddelen worden voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb geacht op het oorspronkelijke overdrachtstijdstip binnen de nieuwe fiscale eenheid te hebben plaatsgevonden.
- e. Ingeval de nieuw gevormde fiscale eenheid met terugwerkende kracht tot het voegingstijdstip wordt verbroken, vindt het bepaalde in artikel 15ai van de Wet Vpb toepassing bij de nieuw gevormde fiscale eenheid.
- f. *<Naam moedermaatschappij>*, *<namen dochtermaatschappijen>* en *<naam van de moedermaatschappij van de nieuwe fiscale eenheid - als dat niet één van de hiervoor genoemde maatschappijen is ->* aanvaarden deze goedkeuring en de daaraan verbonden voorwaarden en bevestigen dit schriftelijk aan mij binnen twee maanden na dagtekening van deze brief.

Hoogachtend,
Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>
De inspecteur

.....

Bijlage 3

Besluit met nummer DGB2010/4620M

Model goedkeurende regeling II (artikel 15ai Wet Vpb; juridische fusie moedermaatschappij met niet gevoegde rechtspersoon)

Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>

Uw brief van:

Datum:

Uw kenmerk:

Ons kenmerk:

<naam geadresseerde>

<adres>

<postcode + plaats>

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Fiscale eenheid.
Doorschuiving sanctie van artikel 15ai Wet Vpb

Geachte <naam> ,

Naar aanleiding van uw brief van <datum> namens <namen
betrokken vennootschappen> deel ik u het volgende mee.

In uw brief verzoekt u mij goed te keuren dat de verbreking van de fiscale eenheid *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* als gevolg van de juridische fusie niet leidt tot inwerkingtreding van de sanctie van artikel 15ai van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb).

De staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer DGB2010/4620M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

Ik keur goed dat bij de verbreking van de fiscale eenheid *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* (hierna aan te duiden als: de oude fiscale eenheid) als gevolg van de juridische fusie, waarbij *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* opgaat in *<naam verkrijgende rechtspersoon>*, de inwerkingtreding van de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb achterwege blijft met betrekking tot overdrachten als bedoeld in artikel 15ai van de Wet Vpb, waarbij *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* en haar gevoegde dochtermaatschappij(en) als overdrager of overnemer betrokken zijn geweest.

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden.

- a. De juridische fusie vindt plaats met toepassing van artikel 14b, tweede of derde lid, van de Wet Vpb.

- b. Direct aansluitend aan de ontvoeging van de oude fiscale eenheid als gevolg van de juridische fusie waarbij *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* verdwijnt, komt een nieuwe fiscale eenheid tot stand waartoe *<naam verkrijgende rechtspersoon>* en alle vorenbedoelde dochtermaatschappijen uit de oude fiscale eenheid behoren.
- c. Alle overdrachten als bedoeld in artikel 15ai van de Wet Vpb waarbij een dochtermaatschappij uit de oude fiscale eenheid dan wel *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* zelf als overdrager of overnemer betrokken is geweest, worden voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb geacht op het oorspronkelijke overdrachtstijdstip binnen de nieuw gevormde fiscale eenheid *<naam verkrijgende rechtspersoon>* te hebben plaatsgevonden, waarbij een overdracht door of aan *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* geldt als een overdracht door of aan *<naam verkrijgende rechtspersoon>*.
- d. Ingeval de nieuw gevormde fiscale eenheid verbreekt met terugwerkende kracht tot het in voorwaarde b bedoelde voegingstijdstip, vindt toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb plaats op dat tijdstip bij de nieuw gevormde fiscale eenheid.
- e. *<Naam verkrijgende rechtspersoon>*, *<naam verdwijnende moedermaatschappij>*, *<alle dochtermaatschappijen van de oude fiscale eenheid>* en *<naam van de moedermaatschappij van de nieuwe fiscale eenheid - als dat niet de verkrijgende rechtspersoon is>* verklaren binnen twee maanden na dagtekening van deze brief schriftelijk aan mij dat zij instemmen met de in deze brief gegeven goedkeuring en de daaraan verbonden voorwaarden.

Hoogachtend,
Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>
De inspecteur

.....

Bijlage 4

Besluit met nummer DGB2010/4620M

Model goedkeurende regeling III (artikel 15ai Wet Vpb; juridische fusie moedermaatschappij met gevoegde dochtermaatschappij)

Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>

Uw brief van:
Uw kenmerk:
kenmerk:

Datum:
Ons

<naam geadresseerde>
<adres>
<postcode + plaats>

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Fiscale eenheid.
Doorschuiving sanctie van artikel 15ai Wet Vpb

Geachte <naam> ,

Naar aanleiding van uw brief van <datum> namens <namen
betrokken vennootschappen> deel ik u het volgende mee.

In uw brief verzoekt u mij goed te keuren dat de verbreking van de fiscale eenheid *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* als gevolg van de juridische fusie niet leidt tot inwerkingtreding van de sanctie van artikel 15ai van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb).

De staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer DGB2010/4620M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

Ik keur goed dat bij de verbreking van de fiscale eenheid *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* (hierna aan te duiden als: de oude fiscale eenheid) als gevolg van de juridische fusie, waarbij *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* opgaat in *<naam verkrijgende rechtspersoon>*, de inwerkingtreding van de sanctie van artikel 15ai van de Wet Vpb achterwege blijft met betrekking tot overdrachten als bedoeld in artikel 15ai van de Wet Vpb, waarbij *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* en haar gevoegde dochtermaatschappij(en) als overdrager of overnemer betrokken zijn geweest.

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- a. De juridische fusie vindt plaats met toepassing van artikel 14b, tweede of derde lid, van de Wet Vpb.
- b. Direct aansluitend aan de ontvoering van de oude fiscale eenheid als gevolg van de juridische fusie waarbij *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* verdwijnt, komt een fiscale eenheid tot stand tussen *<naam verkrijgende rechtspersoon>* als moedermaatschappij en alle dochtermaatschappijen uit de oude fiscale eenheid.
- c. Alle overdrachten als bedoeld in artikel 15ai van de Wet Vpb waarbij een dochtermaatschappij uit de oude fiscale eenheid dan wel *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* zelf als overdrager of overnemer betrokken is geweest, worden voor de toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb geacht op het oorspronkelijke overdrachtstijdstip binnen de nieuw gevormde fiscale eenheid *<naam verkrijgende rechtspersoon>* te hebben plaatsgevonden, waarbij een overdracht door of aan *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* geldt als een overdracht door of aan *<naam verkrijgende rechtspersoon>*. Overdrachten tussen de verdwijnende moedermaatschappij en de verkrijgende rechtspersoon kunnen in dit kader buiten aanmerking blijven.
- d. Ingeval de nieuw gevormde fiscale eenheid verbreekt met terugwerkende kracht tot het in voorwaarde b bedoelde voegingstijdstip, vindt toepassing van artikel 15ai van de Wet Vpb plaats op dat tijdstip bij de nieuw gevormde fiscale eenheid.
- e. *<Naam verkrijgende rechtspersoon>*, *<naam verdwijnende moedermaatschappij>* en *<alle dochtermaatschappijen van de oude fiscale eenheid>* verklaren binnen twee maanden na dagtekening van deze brief schriftelijk aan mij dat zij instemmen met de in deze brief gegeven goedkeuring en de daaraan verbonden voorwaarden.

Hoogachtend,
Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>
De inspecteur

.....