

**Beantwoording vraag kennisgroep Fusies en Fiscale Eenheid**

Nummer vraag	KR18-032-0017
Datum	21 juni 2018
Verkorte omschrijving vraag	<p>Er is een fiscale eenheid met M, D en KD. Als de spoedmaatregelen (6 juni is het wetsvoorstel "spoedreparatie fiscale eenheid" gepubliceerd) van kracht worden, is artikel 13I Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB) als gevolg hiervan met terugwerkende kracht van toepassing binnen de fiscale eenheid. Belastingplichtige wil kort samengevat met terugwerkende kracht tot aanvang van het boekjaar (1 januari 2018) juridisch fuseren (hierna: de fusie). Eerst fuseert KD in D op grond van artikel 18 Besluit Fiscale Eenheid (hierna: BFE). Daarna fuseert D in M op grond van artikel 14b Wet VPB juncto artikel 14 lid 3 BFE. Door de fusies wordt toepassing van artikel 13I binnen fiscale eenheid voorkomen.</p> <p>Vraag: De vraag is of de fusie fiscaal met terugwerkende kracht kan plaatsvinden, meer specifiek is de vraag of er sprake is van een (incidenteel) fiscaal voordeel dat aan de terugwerkende kracht in de weg staat?</p>
Antwoord	<p>Er is gezien de specifieke feiten en omstandigheden van dit geval geen sprake van een (incidenteel) fiscaal voordeel.</p>

<p>onderbouwing</p>	<p>In beginsel heeft de civielrechtelijke terugwerkende kracht van een fusie tussen twee rechtspersonen fiscaal geen gevolgen. In paragraaf 4.1 in het Besluit van 27 januari 2015, BLKB 2015/34M (hierna: het fusiebesluit) wordt echter onder voorwaarden goedgekeurd dat de terugwerkende kracht van een fusie ook fiscaal gevolgd wordt. Indien de fusie plaatsvindt tussen twee vennootschappen die onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid en de fiscale eenheid hierdoor eindigt is in artikel 14 lid 3 BFE geregeld dat het ontvoegingstijdstip op verzoek uit gesteld wordt op de aanvang van het boekjaar. Eén van de voorwaarden uit zowel het fusiebesluit als het BFE is dat de fusie niet plaatsvindt vanwege het beogen of behalen van een (incidenteel) fiscaal voordeel. Het fusiebesluit geeft weinig inzicht in wat nu exact met dit begrip bedoeld wordt.</p> <p>Onderdeel van het antwoord op de voorliggende vraag is of het met terugwerkende kracht voorkomen van een artikel 13l-claim gezien moet worden als een (incidenteel) fiscaal voordeel of eerder als het voorkomen van een fiscaal nadeel. In een uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (V-N 2014/41.9) komt het voorkomen van een fiscaal nadeel ter sprake. Het ging in deze kwestie over het anticiperen op een mogelijke wetwijziging. Het Hof merkt op:</p> <p><i>"belanghebbende heeft beoogd om een mogelijk fiscaal nadeel te voorkomen. Dit maakt niet dat hij een incidenteel fiscaal voordeel heeft beoogd.leidt weliswaar voor belanghebbende tot een fiscaal voordeel, doch niet tot een incidenteel fiscaal voordeel, nu zich over meerdere jaren afwikkelt."</i></p> <p>Er is op zich een interessante parallel met de onderhavige casus. Ook nu is sprake van een wetwijziging en hier wordt op geanticipeerd. Nu de wetwijziging met terugwerkende kracht plaatsvindt, is de vraag of het hierop reageren met een fusie met terugwerkende kracht ook is toegestaan of dat dit gekwalificeerd moet worden onder de noemer (incidenteel) fiscaal voordeel.</p> <p>Belastingplichtige poogt terug te keren naar de situatie van ofwel vóór de wetwijziging ofwel die waarin hij had verkeerd indien er eerder duidelijkheid zou zijn geweest over de inhoud/uitwerking van de wetwijziging en hij vanwege die wetgeving eerder zou zijn gefuseerd (zonder terugwerkende kracht). Dat heeft toch wel erg veel weg van voorkomen van een mogelijk fiscaal nadeel.</p> <p>De HR heeft zich al eens uitgesproken over de uitleg van het begrip (incidenteel) fiscaal voordeel. In BNB 2015/144 was sprake van een incidentele hoge bate die door de inbreng met terugwerkende kracht van de IB-onderneming in de BV tegen een lager tarief belast werd. De Hoge Raad oordeelde dat:</p> <p><i>"Het tariefvoordeel is bij omzetting van de onderneming in een besloten vennootschap niet een incidenteel maar een permanent voordeel."</i></p> <p><i>"Aan het verlenen van terugwerkende kracht is onlosmakelijk verbonden het gevolg dat ook de in de periode van terugwerkende kracht genoten winst wordt belast tegen het voor de vennootschapsbelasting geldende tarief"</i></p> <p><i>"De enkele omstandigheid dat een hoge – incidentele – bate opkwam en daardoor het tariefvoordeel in dat jaar groot was, maakt dat voordeel niet een (incidenteel) fiscaal voordeel in de zin van het Besluit."</i></p>
---------------------	--

	<p>Cornelisse merkt in zijn noot bij BNB 2015/144 op dat:</p> <p>“Indien dit voordeel wel als een incidenteel fiscaal voordeel zou worden aangemerkt, zou aan een geruisloze omzetting nimmer terugwerkende kracht kunnen worden verleend.”.</p> <p>Er lijkt in deze casus geen sprake van een incidenteel voordeel. Toepassing 13I binnen fiscale eenheid wordt namelijk voor de lange termijn voorkomen en twee vennootschappen zijn door de fusies opgehouden te bestaan. Er is echter ook verdedigbaar dat als gevolg van de terugwerkende kracht het bestaande éénmalige ‘13I-probleem’ (over de periode 1 januari 2018 tot de datum van passeren fusieakte) verdwijnt.</p> <p>Ook het antwoord op de vraag of sprake is van een (incidenteel) fiscaal voordeel of het voorkomen van een mogelijk fiscaal nadeel is aan de hand van het fusiebesluit en de jurisprudentie niet eenvoudig/eenduidig te beantwoorden. De kenniscgroep is daarentegen wel van mening dat wanneer sprake is van anticiperen op/gebruik maken van (bestaande) wetgeving niet snel sprake zal zijn van het beogen of behalen van een (incidenteel) fiscaal voordeel zoals bedoeld in het fusiebesluit.</p> <p>Dat in het onderhavige geval sprake is van wetgeving met terugwerkende kracht, maakt het vraagstuk nog gecompliceerder en unieker. Het is namelijk zeer goed verdedigbaar dat het niet goed mogelijk was om eerder te fuseren. De exacte fiscale gevolgen van de spoedmaatregelen waren en zijn op dit moment nog steeds niet volledig helder. De combinatie van dit alles maakt dat de kenniscgroep van mening is dat in dit geval geen sprake is van het beogen of behalen van een (incidenteel) fiscaal voordeel.</p>
--	---