



Beantwoording vraag kennisgroep Fusies en Fiscale Eenheid

Nummer vraag	20320034
Datum	22 januari 2021
Verkorte omschrijving vraag	- Belanghebbende was een gevoegde maatschappij van een FE en heeft een voorvoegingsverlies uit 2009. - Belanghebbende wordt op 67 Awr 2018 verkocht en ontvoegt daardoor uit de FE. Er vangt voor de dochter een nieuw jaar voor de Vpb-heffing aan (2018(2)). - Belanghebbende wil de winst van het jaar 2018(2) verrekenen met haar verlies uit 2009. - De inspecteur heeft verliesverrekening geweigerd omdat het jaar 2018(2) het tiende jaar is na het jaar 2009. Zijn in het boekjaar van ontvoeging (2018) bij de ontvoegende dochtermaatschappij twee elkaar volgtijdelijk opvolgende jaren voor de verliesverrekening te onderkennen?
Antwoord	Ja, het zowel gedeelte van het boekjaar vóór ontvoeging als het zelfstandige gedeelte van het boekjaar na ontvoeging worden voor de verliesverrekening als afzonderlijke 'jaren' aangemerkt. Het 'jaar' na ontvoeging volgt voor de volgtijdelijke verliesverrekeningsvolgorde ná het 'jaar' voor ontvoeging. Het voorvoegingsverlies uit 2009 kan in casu dus niet verrekend worden met winst van het jaar 2018(2).
Onderbouwing	Bij ontvoeging van een dochter wordt op grond van art. 7, vierde lid, Wet Vpb het gedeelte van het boekjaar waarin die dochter geen deel uitmaakt van die fiscale eenheid als afzonderlijk jaar aangemerkt (zie ook BNB 2015/188). De bepaling is als volgt toegelicht:¹ "Met betrekking tot een voeging of ontvoeging die plaatsvindt in de loop van een boekjaar zal in de algemene maatregel van bestuur worden bepaald dat de moedermaatschappij haar boeken niet hoeft te sluiten. De dochtermaatschappij dient dit wel te doen. Ten aanzien van de dochtermaatschappij zijn dan binnen een boekjaar twee tijdvakken te onderscheiden, het tijdvak voor de (ont)voeging en het tijdvak na de (ont)voeging. <u>Deze tijdvakken worden op grond van artikel 7, vierde lid, ieder als een boekjaar aangemerkt.</u> Aangezien dit niet geldt voor de moedermaatschappij is bepaald dat dit alleen geldt voor een belastingplichtige die wordt gevoegd of ontvoegd als dochtermaatschappij." Uit de wetgeschiedenis blijkt dat de wetgever ervan uitgaat dat er bij ontvoeging in de loop van het boekjaar voor de dochter twee 'jaren' zijn in de zin van art. 7, vierde lid, eerste volzin Wet Vpb. De vraag rijst vervolgens of voorvoegingsverliezen van de ontvoegende dochtermaatschappij te verrekenen zijn met zowel het 'jaar' voor ontvoeging als het 'jaar' na ontvoeging en zo ja, in welke volgorde. <i>Met welke jaren kunnen (voorvoegings)verliezen worden verrekend</i> Duidelijk is dat met winst in het 'jaar' na ontvoeging voorvoegingsverliezen en meegegeven fiscale-eenheidsverliezen kunnen worden verrekend (art. 15af Wet Vpb). De mogelijkheid van het verrekenen van voorvoegingsverliezen met winst in het jaar vóór ontvoeging is niet op voorhand duidelijk. Het resultaat in het tijdvak

¹ Kamerstukken II 2000/01, 26 854, nr. 8 (Tweede NvW), p. 6.

	vóór ontvoeging (dat voor de dochter als afzonderlijk 'jaar' wordt aangemerkt) wordt in de heffing betrokken bij de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Deze moedermaatschappij kent in het ontvoegingsboekjaar maar één 'vpb-jaar', want art. 7, vierde lid Wet Vpb geldt alleen voor de ontvoegende dochtermaatschappij. Het 'jaar' van de moedermaatschappij omvat dus zowel de periode vóór ontvoeging als de periode na ontvoeging. Aan het eind van dit 'jaar' bestaat er geen fiscale eenheid meer met de voorheen gevoegde dochtermaatschappij. De vraag is of art. 15ae Wet Vpb, dat verrekening van voorvoegingsverliezen met fiscale-eenheidswinsten mogelijk maakt, dan nog van toepassing is op de verliesverrekening door de (voormalige) moedermaatschappij. <i>Is het 'jaar' van de moeder een 'FE-jaar'?</i> Het jaar van de moedermaatschappij bestaat in wezen uit twee periodes. In de periode tot aan ontvoeging is er een fiscale eenheid en worden de resultaten van de gevoegde dochter met inachtneming van de fiscale-eenheidsregels toegerekend aan de moedermaatschappij. In de periode na ontvoeging wordt het resultaat van beide maatschappijen zelfstandig bepaald. Het resultaat van de moedermaatschappij in het (ongedeelde) ontvoegingsjaar wordt dus mede bepaald aan de hand van de FE-regels en omvat zowel 'fiscale-eenheidsresultaat' als 'zelfstandig' resultaat. Tekstueel geeft art. 15ae Wet Vpb (of enig ander artikel) geen uitsluitel over de toepasselijkheid op het 'ontvoegingsjaar' bij de moedermaatschappij. Naar doel en strekking valt echter niet in te zien waarom een winst tot aan het ontvoegingstijdstip, gemaakt dus door een fiscale eenheid, niet verrekenbaar zou zijn met voorvoegingsverliezen van één van de maatschappijen van die fiscale eenheid.² Bovendien lijkt het niet de bedoeling dat onderdeel b van het eerste lid van art. 15ae Wet Vpb toepassing mist als er in de loop van het jaar wordt ontvoegd en er jaareinde geen FE meer resteert, waardoor aan de dochtermaatschappij toerekenbare verliezen verrekend zouden kunnen worden met voorvoegingswinst van de moedermaatschappij. Belastbare winst van de (voormalige) fiscale eenheid in het ontvoegingsjaar kan derhalve worden verrekend met voorvoegingsverliezen van de in dat jaar ontvoegde dochtermaatschappij. Uiteraard geldt daarbij de beperking dat de winst van de (voormalige) fiscale eenheid aan de ontvoegde maatschappij toe te rekenen moet zijn. Omdat het jaar van de moeder eindigt ná ontvoeging en de winst dan pas kan worden vastgesteld, kan art. 15af, zesde lid, Wet Vpb voor verwarring zorgen. De tekst van art. 15af, zesde lid luidt: "Vanaf het in het eerste lid bedoelde ontvoegingstijdstip vindt met de winst van de fiscale eenheid onderscheidenlijk de moedermaatschappij geen verrekening plaats van de verliezen die ingevolge dat lid worden verrekend met de belastbare winst van de ontvoegde dochtermaatschappij." Art. 15af, zesde lid, Wet Vpb is echter niet bedoeld om een beperking aan te brengen in de verrekening van voorvoegingsverliezen van de ontvoegende dochter met aan die dochter toerekenbare fiscale-eenheidswinsten in het ontvoegingsjaar (die alleen maar van vóór het ontvoegingstijdstip <i>kunnen</i> zijn). "Het zesde lid stelt buiten twijfel dat de verliezen die ingevolge het eerste lid aan een ontvoegde dochter worden meegegeven niet meer verrekend kunnen worden met de winst van de fiscale eenheid of, indien geen fiscale eenheid resteert, de belastbare winst van de moedermaatschappij."³ <i>Het arrest BNB 2011/217</i>
--	--

² Met de beperking: voor zover de winst toerekenbaar is aan de maatschappij met voorvoegingsverliezen.

³ Kamerstukken II 1999/2000, 26 854, nr. 3 (MvT), p. 44.

	Aan het voorgaande doet niet af dat de Hoge Raad in BNB 2011/217 heeft bepaald dat mee te geven fiscale-eenheidsverliezen niet worden beïnvloed door na-ontvoeginswinst van de moeder van de fiscale eenheid. Uit het arrest wordt wel opgemaakt dat het resultaat in het ontvoegingsjaar geen fiscale-eenheidsresultaat zou zijn. Uit BNB 2011/217 blijkt juist dat de winst van de fiscale eenheid tot aan het ontvoegingstijdstip wél wordt verrekend met verliezen uit eerdere jaren en daarom in mindering wordt gebracht op de mee te geven verliezen: “Op grond van het vorenstaande komt daarom op het aan belanghebbende toe te rekenen verlies alleen in mindering de winst van de fiscale eenheid in 2003 (tot 1 september) nadat horizontale verliesverrekening heeft plaatsgevonden.” Het onderstreepte gedeelte weersprekt de gedachte dat uit het arrest zou zijn op te maken dat het resultaat in het ontvoegingsjaar geen fiscale-eenheidsresultaat zou zijn. De regel uit het arrest dient slechts om te voorkomen dat aan de ontvoegende dochtermaatschappij toerekenbare fiscale-eenheidsverliezen in het ontvoegingsjaar opgesoupeerd worden door winsten van de moedermaatschappij ná het ontvoegingstijdstip. In BNB 2011/217 maakte de moedermaatschappij kort na ontvoeging maar nog in het ontvoegingsjaar een kwijtscheldingswinst die alle compensabele verliezen van de fiscale eenheid uit eerdere jaren, inclusief die van de ontvoegende dochter, overtrof. Met het oog op de kwijtscheldingswinstvrijstelling was het voordelig om zoveel mogelijk verliezen mee te geven aan de dochter. Voor voorvoegingsverliezen van de ontvoegende dochter is het hoe dan ook uitgesloten dat die worden verrekend met na-ontvoegingswinsten van de moeder van de voormalige fiscale eenheid, omdat voor voorvoegingsverliezen altijd de beperking geldt dat de winst van de (voormalige) fiscale eenheid aan de ontvoegde maatschappij toe te rekenen moet zijn (en dus logischerwijs vóór het ontvoegingstijdstip gemaakt moet zijn). <i>De onderlinge volgorde van beide 'jaren'</i> Een (meegegeven) verlies van vóór het ontvoegingstijdstip kan worden verrekend met winsten van na het ontvoegingstijdstip. Een verlies van de fiscale eenheid uit het ontvoegingsjaar dat kan worden toegerekend en dus meegegeven aan de ontvoegende dochter, kan dus worden verrekend met een eventuele winst van de ontvoegende dochter in het zelfstandige 'jaar' dat aanvangt met ingang van de ontvoeging. Daaruit blijkt dat het 'jaar' vóór ontvoeging en het 'jaar' na ontvoeging elkaar volgtijdig opvolgen.
--	---