



[Zoekresultaten](#) > Fiscale eenheid na flexibilisering BV recht

Fiscale eenheid na flexibilisering BV recht

Vraag:

Wat zijn de gevolgen van de invoering van de Wet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht voor het aangaan of voortbestaan van een fiscale eenheid?

Antwoord:

De veranderingen en aandachtspunten voor de fiscale eenheid na invoering van de Wet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht zijn opgenomen in het hieronder opgenomen memo.

Toelichting Memo Bezitsvereiste fiscale eenheid na flexibilisering van het bv-recht

1. Inleiding

Op 1 oktober 2012 is de Wet vereenvoudiging en flexibilisering bv-recht in werking getreden. Als gevolg van deze invoering is het Burgerlijk Wetboek op een groot aantal punten gewijzigd op het gebied van de besloten vennootschap (BV). Eén van de wijzigingen in het Burgerlijk Wetboek betreft de introductie van twee nieuwe soorten aandelen: aandelen zonder stemrecht in de Algemene vergadering van aandeelhouders (hierna: stemrechtloze aandelen) en aandelen zonder recht op winstuitkeringen (winstrechtloze aandelen). Ook is het mogelijk om aan bepaalde aandelen juist meer stemrechten toe te kennen.

De uitgifte van stemrechtloze aandelen kan ertoe leiden dat een maatschappij wel gerechtigd is tot (bijna) de volledige winst van een vennootschap, maar dat de zeggenschap berust bij een derde. Deze situatie is goed denkbaar in het geval een vader de opbrengsten uit een vennootschap wil laten toekomen aan zijn kinderen, maar zelf de zeggenschap wil behouden. Ook door de uitgifte van winstrechtloze aandelen kan de stemgerechtigdheid en winstgerechtigdheid bij een vennootschap verspreid zijn over verschillende partijen.

In de genoemde gevallen acht de wetgever het niet wenselijk dat een fiscale eenheid kan worden aangegaan of dat een reeds bestaande fiscale eenheid in stand kan blijven. Als gevolg van de invoering van de flexibilisering van het bv-recht is besloten om ook de fiscale regelgeving aan te passen. Aanvankelijk was het de bedoeling om artikel 2 Besluit fiscale eenheid 2003 (hierna: Bfe) met ingang van 1 oktober 2012 aan te passen.

Uiteindelijk is ervoor gekozen om de wijziging niet door te voeren in het Bfe, maar in artikel 15, eerste lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: vpb). Met ingang van 1 januari 2013 is de tekst van dit artikel gewijzigd. Voor de periode tussen 1 oktober 2012 en 1 januari 2013 is geen aparte regeling getroffen zodat voor deze periode nog de tekst geldt zoals die luidde tot 1 januari 2013.

In deze bijdrage geeft de kennisgroep fusies/fiscale eenheden een toelichting op de wetswijziging in de Vpb en de gevolgen hiervan voor zowel het aangaan van een fiscale eenheid als het voortbestaan van een reeds bestaande fiscale eenheid. De opbouw is als volgt. In onderdeel 2 wordt ingegaan op de wetswijziging per 1 januari 2013. De wetswijziging heeft gevolgen voor de beoordeling van fiscale eenheidsverzoeken, hierop wordt ingegaan in onderdeel 3. De gevolgen van de nieuwe wetgeving voor reeds bestaande fiscale eenheden worden behandeld in onderdeel 4. In onderdeel 5 worden twee bijzondere onderwerpen behandeld; de uitgifte van winstbewijzen en de (cumulatief) preferente aandelen. Waar in deze bijdrage wordt gesproken over de flex bv wordt bedoeld de wijzigingen in het Burgerlijk Wetboek als gevolg van de invoering van de Wet vereenvoudiging en flexibilisering van het bv-recht. Deze wijzigingen gelden zowel voor bestaande als voor nieuw op te richten BV's.

2. Wetswijziging per 1 januari 2013

Vanaf 1 januari 2013 luidt de tekst van artikel 15, lid 1 Vpb als volgt: “Ingeval een belastingplichtige (moedermaatschappij) de juridische en economische eigendom bezit van ten minste 95 percent van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een andere belastingplichtige (dochtermaatschappij) en dit bezit ten minste 95% van de statutaire stemrechten in de dochtermaatschappij vertegenwoordigt en in alle gevallen recht geeft op ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van de dochtermaatschappij, wordt op verzoek van beide belastingplichtigen de belasting van hen geheven alsof er één belastingplichtige is, in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. De belasting wordt geheven bij de moedermaatschappij. De belastingplichtigen tezamen worden in dat geval aangemerkt als fiscale eenheid. Van een fiscale eenheid kan meer dan één dochtermaatschappij deel uitmaken.”

De belangrijkste wijziging in de wettekst is dat een moedermaatschappij niet alleen 95% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van de dochter dient te bezitten, maar het bezit tevens recht geeft op ten minste 95% van de statutaire stemrechten, ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van de dochtermaatschappij.

Naast de wijziging van artikel 15 Vpb is ook artikel 2 van het Besluit Fiscale eenheid (BFE) (met terugwerkende kracht tot 1 januari 2013) gewijzigd. De nieuwe tekst luidt:

“Artikel 2. Aandeel met bijzondere rechten Voor de beoordeling of de aandelen waarvan de moedermaatschappij de juridische en economische eigendom bezit gezamenlijk in alle gevallen recht geven op ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van de dochtermaatschappij als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van de wet wordt, indien er één bijzonder aandeel is, waarvan de moedermaatschappij niet de juridische of economische eigendom bezit, met een symbolische nominale waarde en een recht op de winst van minder dan 10% van die waarde, deze gerechtigdheid tot de winst buiten beschouwing gelaten.

Artikel 2 Bfe regelt op die manier dat – onder voorwaarden – een prioriteitsaandeel dat niet in het bezit is van de moedermaatschappij, bij deze moedermaatschappij niet meetelt bij de beoordeling van de winstgerechtigdheid en de gerechtigdheid tot het vermogen van de dochtermaatschappij. Een vergelijkbare regeling was tot 1 januari 2013 opgenomen in het besluit van 23 oktober 2003, nr. CPP2003/1917M.

Belangrijkste wijziging in artikel 2 Bfe is dat de bepaling over soort aandelen is komen te vervallen. Aangezien de moedermaatschappij te allen tijden recht dient te hebben op ten minste 95% van het vermogen, 95% van de winst en 95% van het stemrecht in de dochtermaatschappij, is een aparte regeling voor soort aandelen niet meer nodig.

3. Gevolgen aangaan fiscale eenheid

Bij een aanvraag voor een fiscale eenheid is het van belang dat het aandelenbezit van de moedermaatschappij voldoet aan de voorwaarden van artikel 15, lid 1 Vpb. Zoals in onderdeel 2 aangegeven is hiervoor vereist dat de aandelen die de moedermaatschappij in haar bezit heeft:

- ten minste 95% van het nominaal gestorte kapitaal van de dochter vertegenwoordigen;
- recht geven op ten minste 95% van de statutaire stemrechten in de dochtermaatschappij;
- recht geven op ten minste 95% van het vermogen van de dochtermaatschappij; en
- recht geven op ten minste 95% van de winst van de dochtermaatschappij.

Voor het afgeven van een fiscale eenheidsbeschikking wordt gebruik gemaakt van het kennissysteem fiscale eenheid. In het kennissysteem is voor het bezitsvereiste de vraag opgenomen: Is aan de bezitseis voldaan? Uitgangspunt voor de beantwoording van deze vraag vormen de door belanghebbenden ingediende aanvraagformulieren (Vpb62A, Vpb 62B en Vpb62C). De vraag naar het bezitsvereiste is opgenomen in punt 9 van het formulier Vpb 62B. Deze vraag luidde voor de wetswijziging: “Bezit de moedermaatschappij op het voegingstijdstip de juridische en economische eigendom van 95% of meer van elke soort aandelen in deze dochtermaatschappij?” De tekst van de vraag is nu: Voldoet de moedermaatschappij op het voegingstijdstip aan het bezitsvereiste voor de verzochte fiscale eenheid? De moedermaatschappij moet op het voegingstijdstip de juridische en economische eigendom bezitten van 95% of meer van de aandelen in het nominaal gestort kapitaal van de dochtermaatschappij en dit bezit moet ten minste 95% van de statutaire stemrechten in de

dochtermaatschappij vertegenwoordigen en in alle gevallen recht geven op ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van deze dochtermaatschappij.

Als twijfel bestaat over de vraag of aan het bezitsvereiste is voldaan, bijvoorbeeld omdat bij het aanvraagformulier een toelichting wordt verstrekt, dient het bezitsvereiste nader te worden getoetst. Bij deze toetsing is het goed om voor ogen te houden dat soort aandelen (zoals stemrechtloze- en winstrechtloze aandelen) niet afzonderlijk worden geregistreerd in onze systemen. Een bezitspercentage in BVR van bijvoorbeeld 95% zegt dan ook niets over de winstgerechtigdheid en de stemrechtgerechtigdheid.

Daarnaast wordt bij een verzoek om een fiscale eenheid vaak een akte van aandelenoverdracht gevoegd. Als uit deze akte blijkt dat minder dan 100% van de aandelen is overgenomen, terwijl sprake is van meerdere soorten aandelen, zal moeten worden onderzocht welke rechten aan de moedermaatschappij toekomen en of voldaan is aan de vereisten voor het aangaan van een fiscale eenheid. Het opvragen en beoordelen van de statuten is dan vaak noodzakelijk.

Voorbeeld

Een maatschappij verkrijgt via een akte van aandelenoverdracht alle “aandelen A” van een vennootschap. Deze aandelen vertegenwoordigen 98% van het nominaal gestorte kapitaal van deze vennootschap. De aandelen geven recht op 98% van de winst en het vermogen van de dochtermaatschappij, maar bevatten geen stemrechten. De overige 2% van de aandelen zijn belichaamd in de “aandelen B”. Aan deze aandelen is het volledige stemrecht in de vennootschap toebedeeld. De akte van aandelenoverdracht vermeldt dat alle “aandelen A” zijn overgedragen. Uit deze akte kan niet herleid worden welke rechten aan deze aandelen zijn verbonden en welke rechten zijn verbonden aan de overige (soort)aandelen. Om hierover echt duidelijkheid te krijgen, dienen de statuten van de vennootschap te worden opgevraagd. In de statuten staat vermeld welke rechten aan de verschillende soort aandelen zijn verbonden. Aan de hand hiervan kan de bezitser worden getoetst.

Bij de aanvraag van een fiscale eenheid wordt tot op grote hoogte vertrouwd op de juistheid van de mededelingen van de aanvrager. Pas als er een bijzondere reden is om daaraan te twijfelen (bijvoorbeeld op basis van de bijgevoegde stukken of andere signalen uit onze systemen; de aanvrager maakt een voorbehoud of geeft zelf aan te twijfelen) stellen wij een nader onderzoek in.

Vertegenwoordigen de overgedragen aandelen het gehele nominaal gestorte kapitaal van de vennootschap dan kan er vanuit worden gegaan dat er geen andere aandelen zijn waaraan stemrechten dan wel winstrechten zijn verbonden.

4. Gevolgen reeds bestaande fiscale eenheid

Een bestaande fiscale eenheid verbreekt op het moment dat niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 15 Vpb. In het kader van de invoering van de flex bv kan de fiscale eenheid verbreken bij de uitgifte van nieuwe aandelen en bij het omzetten van bestaande aandelen waardoor de zeggenschaps- en winstrechten wijzigen.

Als nieuwe aandelen worden uitgegeven dient altijd te worden beoordeeld of het belang van de moedermaatschappij door verwatering niet zakt onder 95% van het nominaal gestorte kapitaal in de dochtermaatschappij. In het kader van de invoering van de flex bv is daarnaast van belang te beoordelen of ook nog steeds voldaan wordt aan het stemrechtvereiste, het vereiste van winstgerechtigdheid en de gerechtigdheid tot het vermogen van de dochter.

Voorbeeld

In de statuten van Y BV is bepaald dat de vennootschap twee soorten aandelen heeft (A en B). Beide soorten aandelen hebben eenzelfde nominale waarde en eenzelfde gerechtigdheid tot de winst. Verschil tussen beide soorten aandelen is dat de “aandelen A” 1 stemrecht per aandeel hebben en de “aandelen B” 2 stemrechten per aandeel. Tot nu toe zijn alleen de aandelen A geplaatst en volgestort. Het betreffen 100 aandelen A, die alle in handen zijn van X BV. X BV en Y BV vormen een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

Op 1 mei 2013 wordt besloten tot uitgifte van 4 (nieuwe) “aandelen B” aan Z BV (en derde). Door deze uitgifte heeft X BV nog ruim 96% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van Y BV. Ook aan het 95%-vereiste voor de winstgerechtigdheid en de gerechtigdheid tot het vermogen wordt voldaan. Aan het

stemrechtvereiste wordt echter niet meer voldaan. De “aandelen B” geven per aandeel recht op 2 stemmen als gevolg waarvan Z BV ruim 7% (8/108 deel) van de stemrechten in Y BV heeft verworven. De moedermaatschappij van de fiscale eenheid (X BV) bezit dan ook niet meer ten minste 95% van de stemrechten in Y BV als gevolg waarvan de fiscale eenheid verbreekt op het moment van uitgifte van de “aandelen B”.

Naast de uitgifte van nieuwe aandelen, kan zich ook de situatie voordoen dat de aandelen die een maatschappij in haar bezit heeft, worden omgezet in een ander soort aandelen. Ook in die situaties dient te worden beoordeeld of nog wordt voldaan aan het bezitsvereiste.

Voorbeeld

Een moedermaatschappij van een fiscale eenheid (M BV) bezit 98% van de aandelen in een gevoegde dochtermaatschappij (D BV). De overige 2% van de aandelen in Y BV zijn in handen van Z BV (een derde). Alle aandelen hebben eenzelfde gerechtigdheid tot de winst en het vermogen van de dochtermaatschappij en geven allen recht op 1 stem per aandeel. De statuten van de vennootschap worden gewijzigd waarbij soortaandelen worden gecreëerd. De aandelen die de moedermaatschappij in haar bezit heeft, worden omgezet in “aandelen A”. Deze aandelen houden hun stemrecht, maar het pakket aandelen van 98% van het gestorte kapitaal geeft in het vervolg nog maar recht op 87% van de winst. De overige 2% van de aandelen wordt omgezet in “aandelen B”. Deze aandelen geven recht op het resterende deel van de winst van D BV maar de houders ervan hebben geen stemrecht. Als gevolg van de statutenwijziging voldoet de moedermaatschappij niet meer aan de bezitseis aangezien zij nog maar recht heeft op 87% van de winst van D BV. Op het moment van statutenwijziging verbreekt de fiscale eenheid.

In de praktijk zal het niet altijd eenvoudig zijn om de verbreking van de fiscale eenheid te onderkennen. Bij ontvangst van een akte van aandelenoverdracht of een statutenwijziging is alertheid geboden als daarbij sprake is van verschillende soorten aandelen. Zoals hiervoor in onderdeel 3 al is aangegeven, wordt in BVR geen onderscheid gemaakt naar soorten aandelen. Inhoudelijke beoordeling van de akte of de statuten is dan ook noodzakelijk om de gevolgen van de uitgifte of omzetting voor de fiscale eenheid te kunnen onderkennen.

Daarnaast dient een belastingplichtige bij de uitgifte van nieuwe aandelen of de omzetting van de bestaande aandelen de gevolgen voor een bestaande fiscale eenheid te beoordelen en de betreffende vraag in de aangifte in te vullen.

5. Bijzondere situaties winstbewijzen

De vraag kan rijzen of de aanpassing van artikel 15, lid 1 Vpb gevolgen heeft voor de fiscale eenheid in het geval de dochtermaatschappij winstbewijzen uitgeeft of in het verleden heeft uitgegeven. In de wettekst vanaf 1 januari 2013 geldt immers als vereiste dat de aandelen die de moedermaatschappij bezit, recht geven op ten minste 95% van de winst van de dochtermaatschappij. De kennisgroep is van mening dat de uitgifte van winstbewijzen niet van invloed is op de eigendom van aandelen in het nominaal gestorte kapitaal en dus niet leidt tot verbreking van de fiscale eenheid. De nieuwe tekst van artikel 15, lid 1 Vpb geeft geen aanleiding om dit standpunt te verlaten. De fiscale eenheid eindigt niet door de uitgifte van winstbewijzen.

Wel zoekt de kennisgroep casussen waarin misbruik aan de orde is. Mochten er zich situaties voordoen in de constructiesfeer, waarbij met behulp van winstrechten een groot deel van de winst buiten de fiscale eenheid wordt gebracht en elders terecht komt, dan kan wetswijziging noodzakelijk zijn. Gedacht kan worden aan situaties die lijken op de casus genoemd in helpdeskvraag K09-032-0020, waarin met behulp van een Profit Participating Loan (PPL) de volledige winst van een dochtermaatschappij wordt toebedeeld aan een ander dan de moedermaatschappij. De kennisgroep verzoekt iedereen die met dergelijke situaties te maken heeft contact op te nemen met de kennisgroep.

Voor een toelichting op de winstbewijzen wordt verwezen naar de reeds opgenomen helpdeskvraag (K04-032-0014).

(cumulatief) preferente aandelen

Een bijzondere situatie doet zich voor bij (cumulatief) preferente aandelen. Deze aandelen geven (met voorrang op de andere aandeelhouders) recht op een vast dividend. Het dividend is meestal een vast percentage van het nominale aandelenkapitaal. Het cumulatieve karakter zorgt er voor dat als in een bepaald jaar de winst van de vennootschap onvoldoende groot is om te kunnen voldoen aan het recht van de preferente aandeelhouder, deze aandeelhouder, met voorrang op de andere aandeelhouders, in een volgend jaar alsnog zijn gemiste deel van het

voorgaande jaar krijgt. De (cumulatief) preferente aandelen kunnen er in een jaar toe leiden dat het gedeelte van de winst dat aan de moedermaatschappij toekomt minder bedraagt dan 95% van de winst, terwijl zij in andere jaren wel aan dit vereiste voldoet.

Voorbeeld

Een vennootschap (D) heeft een nominaal gestort aandelenkapitaal van 100.000. Van het aandelenkapitaal is 95% in handen van M, waarmee D een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting vormt. De overige 5% van de aandelen zijn in handen van Z (een derde). De aandelen die Z bezit zijn cumulatief preferente aandelen met een vast dividend van 4% van het nominaal gestorte kapitaal. Z krijgt dan ook altijd de eerste 200 van de jaarlijkse winst (4% van 100.000 en daar 5% van) eventueel nog aangevuld met het tekort van een voorgaand jaar. Stel dat D in jaar 1 een winst behaalt van 10.000. In dat geval krijgt de derde $200/10.000 = 2\%$ van de winst. De moedermaatschappij heeft in dat jaar recht op ten minste 95% van de winst. Haalt D echter in jaar 2 slechts een winst van 1.000, dan gaat hiermee een percentage van 20 ($200/1.000$) naar Z. De moedermaatschappij heeft dan geen recht meer op ten minste 95% van de winst.

In het geval (cumulatief) preferente aandelen worden uitgegeven is een fiscale eenheid alleen mogelijk als de moedermaatschappij in het bezit is van minimaal 95% van die aandelen. In de tekst tot en met 31 december 2012 was dit geregeld in de eerste volzin van artikel 2 Bfe waarin is bepaald dat de aandelen die de moedermaatschappij in haar bezit heeft altijd recht moeten geven op ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van de dochtermaatschappij. Vanaf 1 januari 2013 is de eerste volzin van artikel 2 Bfe opgenomen in artikel 15, lid 1 Vpb. In deze tekst is opgenomen dat de aandelen van de moedermaatschappij in alle gevallen recht moeten geven op ten minste 95% van de winst en het vermogen van de dochtermaatschappij. Met deze tekst is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de oude situatie.

Tot slot

In het voorgaande is een korte toelichting gegeven op de gevolgen van de invoering van flex bv voor de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting. Wij zijn ons ervan bewust dat deze toelichting niet alle in praktijk denkbare situaties dekt. Mochten naar aanleiding van deze toelichting vragen of onduidelijkheden zijn gerezen, dan kunt u contact opnemen met de kennisgroep fusies/fiscale eenheden.

Registratienummer K13-032-0018, herzien maart 2020

Het voorgaande antwoord is met de grootst mogelijke zorg samengesteld, maar het kan voorkomen dat een antwoord onjuist of niet meer actueel is. Mocht daar volgens jou sprake van zijn, neem dan contact op met de secretaris van de kennisgroep Fusies en Fiscale Eenheden.

Publicatiedatum:
06-04-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:
Fusies en Fiscale Eenheid

Categorie:
Fiscale eenheid

Rubriek:
De voeging en de gevolgen ervan

Subrubriek:
Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving