



TER BESLISSING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Concerndirectie Fiscale
en Juridische Zaken

Persoonsgegevens

nota

Kamerbrieven concept Wijzigingsbesluit aanmerkelijk
belang

Datum

22 februari 2024

Notanummer

2024-0000167453

Bijlagen

1. Kamerbrief Tweede Kamer
2. Kamerbrief Eerste Kamer
3. Wijzigingsbesluit
4. Beslisnota november 2023

Aanleiding

Op 26 november 2023 bent u akkoord gegaan om een goedkeurend beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving voor te bereiden (bijlage 1). Op dit beleidsbesluit is het kader beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving op de terreinen van Belastingen, Toeslagen en Douane (hierna: afwegingskader) zoals opgenomen in de brief aan de Tweede en Eerste Kamer van 12 december 2023 van toepassing.

Beslispunten

- Gaat u akkoord met de verzending van het Wijzigingsbesluit aanmerkelijk belang (bijlage 3) aan de Tweede en Eerste Kamer middels bijgevoegde Kamerbrieven (zie bijlage 1 en 2)?
- Zo ja, wilt u de bijgevoegde Kamerbrieven ondertekenen?
- Gaat u akkoord met het openbaar maken van de nu voorliggende oplegnota en de beslisnota van 26 november 2023 (bijlage 4), conform de beleidslijn Actieve openbaarmaking nota's?

Kernpunten

- Op 26 november 2023 bent u akkoord gegaan met twee beslispunten, namelijk:
 - 1) om de fiscale wetgeving in lijn te brengen met de civielrechtelijke mogelijkheid om een juridische fusie zonder uitreiking van aandelen (zogenoemde vereenvoudigde juridische fusie) te laten plaatsvinden; en
 - 2) om een goedkeurend beleidsbesluit vooruitlopend op deze wetgeving voor te bereiden voor de toepassing van de doorschuifregeling in het aanmerkelijk belang bij een vereenvoudigde zusterfusie.
- Het concept besluit is naar aanleiding van uw beslissing voorgelegd aan de werkgroep Fiscaal Uitvoeringsbeleid (FUB). De reacties van de FUB zijn verwerkt in het beleidsbesluit. Inmiddels is het beleidsbesluit gereed voor publicatie.
- Voor het beleidsbesluit Wijzigingsbesluit aanmerkelijk belang is het afwegingskader doorlopen. Eén van de onderdelen van het afwegingskader is het vooraf informeren van de Eerste en Tweede Kamer over goedkeurende beleidsbesluiten die vooruitlopen op wetgeving.
- Kort samengevat regelt het onderdeel van het beleidsbesluit dat een goedkeuring vooruitlopend op wetgeving bevat dat de civielrechtelijke mogelijkheid om een fusie tussen twee vennootschappen waarin een aandeelhouder rechtstreeks alle aandelen houdt zonder uitreiking van aandelen kan plaatsvinden (een zogenoemde vereenvoudigde zusterfusie) ook

07-03-24

ja
ja
ja

Me

fiscaal gefacilieerd wordt. Het voornemen is om de wetgeving per 1 januari 2025 op dit punt aan te passen.

Communicatie
n.v.t.

Politiek-bestuurlijk
n.v.t.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.



TER BESLISSING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

DG Belastingdienst
Concerndirectie Fiscale
en Juridische Zaken

Persoonsgegevens

nota

Wijzigingsbesluit: goedkeuringen vereenvoudigde
zusterfusie en dienstbetrekkingsdoorschuifregelingen

Datum

6 november 2023

Notanummer

2023-0000251221

Bijlagen

1. Concept wijzigingsbesluit
2. Nota 2 november 2022

Aanleiding

Civielrechtelijk is het mogelijk om zonder uitreiking van aandelen juridisch te fuseren (vereenvoudigde moeder-dochter en zusterfusies). De fiscale wetgeving sluit hier echter nog niet goed op aan. Om die reden is het wenselijk om de betreffende bepalingen in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en dividendbelasting¹ aan te passen. Uit de praktijk blijkt dat met name de toepassing van de doorschuifregeling in het aanmerkelijk belang bij een vereenvoudigde zusterfusie tot problemen leidt. Voor deze situaties bestaat de wens om vooruitlopend op wetgeving een goedkeuring op te nemen in een beleidsbesluit.

Beslispunten

- Gaat u ermee akkoord om de fiscale bepalingen in de Wet IB 2001, de Wet Vpb 1969 en de Wet DB 1965 waarin wordt verondersteld dat bij een juridische fusie altijd aandelen worden uitgereikt door de verkrijger, per 1 januari 2025 aan te passen zodat deze in overeenstemming worden gebracht met de mogelijkheid tot een zogenoemde vereenvoudigde juridische fusie?
- Gaat u akkoord met het opnemen van een goedkeuring vooruitlopend op wetgeving voor de toepassing van de doorschuifregeling in het aanmerkelijk belang bij een zogenoemde vereenvoudigde zusterfusie in een wijzigingsbesluit van het Verzamelbesluit Aanmerkelijk belang? Een concepttekst van het voorgestelde wijzigingsbesluit van het Verzamelbesluit aanmerkelijk belang is opgenomen als bijlage (bijlage 1).

Kernpunten

- Vanuit de uitvoeringspraktijk is signaleerd dat de fiscale wetgeving niet goed aansluit bij de zogenoemde vereenvoudigde juridische fusie op grond van de artikelen 2:311, tweede lid, en 2:333, tweede lid, Burgerlijk Wetboek (moeder-dochter en zusterfusies).
- Door zowel belastingplichtigen (en hun adviseurs) als de Belastingdienst wordt het met name als probleem ervaren dat bij een vereenvoudigde zusterfusie niet kan worden voldaan aan de voorwaarden voor toepassing

¹ Dergelijke bepalingen zijn opgenomen in de Wet IB 2001 (artikelen 3.57 en 4.16, eerste lid, onderdeel d Wet IB 2001), Wet Vpb 1969 (artikel 13k Wet Vpb 1969 jo. artikel 3.57 Wet IB 2001) en de Wet DB 1965 (artikel 3a Wet DB 1965).

van de doorschuifregeling in het aanmerkelijk belang (de DSR), omdat geen aandelen worden uitgereikt.

- De eerstvolgende en meest passende mogelijkheid om de fiscale wetgeving in lijn te brengen met de vereenvoudigde juridische fusie is in het pakket Belastingplan 2025. De maatregelen zullen dan onderdeel zijn van de fiscale flankerende maatregelen bij de Mobiliteitsrichtlijn². Over deze richtlijn bent u eerder geïnformeerd (bijlage 2). Wij zullen u voor het kerstreces nader informeren over deze fiscale maatregelen.
- Om op korte termijn tegemoet te komen aan het hiervoor genoemde knelpunt ten aanzien van de toepassing van de DSR bij een vereenvoudigde zusterfusie, wordt voorgesteld om vooruitlopend op wetgeving een goedkeuring op te nemen in het wijzigingsbesluit van het Verzamelbesluit Aanmerkelijk belang.
- Voor de overige fiscale bepalingen die wettelijke aanpassing behoeven, geldt enerzijds dat vanuit de praktijk geen signalen bekend zijn dat die tot problemen leiden en anderzijds dat deze pas kunnen gelden vanaf inwerkingtreding van de wettelijke aanpassing.
- Daarnaast bevat het conceptwijzigingsbesluit een aantal goedkeuringen ten aanzien van de dienstbetrekkingeis voor de DSR (artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001) naar aanleiding van diverse toegewezen hardheidsclausuleverzoeken vanaf 2018 en een standpunt van de Kennisgroep aanmerkelijk belang.
- Hoewel in het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 (onderdeel van het Belastingplanpakket 2024) wordt voorgesteld om de dienstbetrekkingeis per 1 januari 2025 af te schaffen, is een spoedige publicatie van de tegemoetkomingen voor de praktijk nog steeds (of des te meer) van belang.
- Indien u akkoord gaat met de beslispunten zal de concepttekst worden voorgelegd aan de werkgroep Fiscaal Uitvoeringsbesluit (de FUB). Deelnemers aan de FUB zijn onder meer VNO-NCW, MKB-NL, LTO-vertegenwoordigers van werknemers en belastingadviseurs. De FUB krijgt de mogelijkheid om commentaar te leveren op het conceptbeleidsbesluit. Na verwerking van de reacties van de FUB wordt het besluit gepubliceerd.

Toelichting

Vereenvoudigde zusterfusie

- In geval van een juridische fusie is voor de aanmerkelijkbelanghouder sprake van een (fictieve) vervreemding van zijn aandelen in de verdwijnende vennootschap (artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001). Op verzoek van de belastingplichtige kan de DSR worden toegepast. Dit houdt in dat het vervreemdingsvoordeel onder voorwaarden niet in aanmerking wordt genomen (artikel 4.41, derde lid, Wet IB 2001) en dat de verkrijgingsprijs wordt doorgeschoven naar de aandelen die de belastingplichtige heeft verkregen in de verkrijgende vennootschap (artikel 4.42, derde lid, Wet IB 2001).
- Door de praktijk wordt met name de toepassing van de DSR bij een vereenvoudigde zusterfusie als knellend ervaren³.

² RICHTLIJN (EU) 2019/2121 VAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD van 27 november 2019 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2017/1132 met betrekking tot grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen.

³ Zie in dit kader bijvoorbeeld: taxlive.nl/nl/documenten/opinie/columns/ergernissen-over-de-behandeling-van-de-juridische-zusterfusie-in-de-aanmerkelijkbelangregeling/

- Bij een vereenvoudigde zusterfusie houdt een natuurlijk persoon alle aandelen in het kapitaal van de te fuseren vennootschappen. In geval van deze fusievariant mag een vereenvoudigde fusieprocedure worden gevolgd en hoeven geen aandelen in de verkrijgende vennootschap te worden toegekend.
- De DSR bij fusies kan nu niet worden toegepast, omdat voor de toepassing van de faciliteit wordt uitgegaan van de wettelijk eis dat bij de fusie aandelen worden toegekend. Hierdoor wordt een vereenvoudigde zusterfusie fiscaal niet gefacilieerd.
- Geconstateerd is dat er variatie in de uitvoering is⁴.
- De Kennisgroep aanmerkelijk belang heeft de uitvoeringspraktijk geadviseerd om in situaties van vooroverleg een verzoek om een vereenvoudigde zusterfusie onder de DSR te brengen af te wijzen.
- Voor situaties waarin de vereenvoudigde zusterfusie zich al heeft voorgedaan, adviseert de kennisgroep om te onderzoeken of de casus kan worden opgelost door:
 1. het bieden van herstel door alsnog aandelen uitreiken, hetgeen voor de belastingplichtige onnodige extra lasten meebrengt (bijvoorbeeld notariskosten); of
 2. het zonder precedentwerking accorderen onder voorwaarde van niet beroepen op onjuiste toepassing van de wetsartikelen omtrent de juridische fusie.
- Het suboptimale karakter van de genoemde oplossingsvarianten is één van de belangrijkste redenen dat wordt voorgesteld om op korte termijn in een wijzigingsbesluit het Verzamelbesluit aanmerkelijk belang⁵ aan te passen en vooruitlopend op een wetswijziging een goedkeuring op te nemen in de situatie dat een aanmerkelijkbelanghouder rechtstreeks alle aandelen houdt.

Dienstbetrekkingsis

- Bij schenking van aandelen is sprake van een vervreemding van die aandelen door de schenker aan de verkrijger. Op verzoek van de gezamenlijke belanghebbenden kan de DSR worden toegepast. Dat houdt in dat de overdracht onder voorwaarden niet als vervreemding wordt aangemerkt (artikel 4.17c, eerste lid, Wet IB 2001) en dat de verkrijgingsprijs van de overgedragen aandelen wordt doorgeschoven naar de verkrijger (artikel 4.39c Wet IB 2001).
- Een van de voorwaarden van de DSR bij schenking van aanmerkelijkbelangaandelen is dat de verkrijger van de aandelen moet voldoen aan de zogenoemde dienstbetrekkingsis (artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001).
- Over deze eisen is beleid opgenomen in het Verzamelbesluit Aanmerkelijk belang waarvan de meest recente versie is gepubliceerd in 2018 en ten aanzien waarvan dus nu het voornemen bestaat tot aanpassing.
- Sinds 2018 is een aantal goedkeuringen op hardheidsclausuleverzoeken afgegeven en een standpunt van de Kennisgroep aanmerkelijk belang ingenomen over de dienstbetrekkingsis. Het gaat dan onder andere om situaties waarbij:

⁴ taxlive.nl/nl/documenten/opinie/columns/ergernissen-over-de-behandeling-van-de-juridische-zusterfusie-in-de-aanmerkelijkbelangregeling/

⁵ Besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139 (Stcrt. 2018, nr. 15751).

- de verkrijger eerst in dienstbetrekking is bij een splitsende vennootschap en na splitsing bij de verkrijgende vennootschap waarvan de aandelen worden geschonken;
- de verkrijger in dienstbetrekking was bij de onderneming die later is omgezet in een nv of bv waarin de aandelen worden geschonken;
- de verkrijger in dienstbetrekking was bij een samenwerkingsverband waarin de vennootschap waarvan de aandelen worden geschonken vennoot is (dit standpunt van de Kennisgroep aanmerkelijk belang is gepubliceerd op de website van Kennisgroepstandpunten van de Belastingdienst⁶);
- de verkrijger in dienstbetrekking was bij vennootschap A, maar werkzaamheden tegen vergoeding verricht voor een samenwerkingsverband waarin vennootschap A participeert, waarna vervolgens dat samenwerkingsverband wordt ingebracht in vennootschap B waarbij de verkrijger in dienstbetrekking van vennootschap B treedt en de aandelen in vennootschap B geschonken krijgt.

- In het besluit wordt aangegeven onder welke voorwaarden er in de voornoemde situaties kan worden voldaan aan de dienstbetrekkingeis.
- Daarnaast wordt de zogenoemde samentelbepaling, inhoudende dat opeenvolgende dienstbetrekkingen mogen worden samengeteld, uitgebreid met bovengenoemde situaties.
- De veelheid van varianten van de diverse goedkeuringen leent zich niet voor aanpassing van de wet. Anderzijds past het bij een teleologische interpretatie van de dienstbetrekkingeis in de DSR, die overigens naar verwachting per 1 januari 2025 wordt afgeschaft.

Communicatie

Niet van toepassing.

Politiek/bestuurlijke context

Niet van toepassing.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.

⁶ KG:003:2022:1 Dienstbetrekkingseis, in dienst bij VOF. Gepubliceerd op 3 maart 2023.