

Belastingrecht hoorcollege 9

Vorige week waren we geïndigd bij art. 15ai Vpb. Dat zag op de situatie waarin een fiscale eenheid bestond tussen de moeder en een of meer dochters. Binnen de fiscale eenheid worden vermogensbestanddelen overgedragen waarin een stille reserve schuilt. Dat is het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer. Dan kan je te maken krijgen met de sanctie van art. 15ai Vpb die er toe strekt te voorkomen dat belaste vervreemdingen via de fiscale eenheid kunnen worden omgezet in onbelaste deelnemingswinst.

Art. 15ai Vpb is van toepassing als binnen de fiscale eenheid een vermogensbestanddeel wordt overgedragen met stille reserves en als een of meerdere bij de overdracht betrokken partijen wordt ontvoegd. Maakt dan niet uit of de overdrager of de overnemer wordt ontvoegd.

Art. 15ai Vpb is in drie situaties niet van toepassing:

- Als ontvoeging niet binnen 6 jaar na overdracht plaatsvindt.
- Als er een hele onderneming wordt overgedragen tegen uitreiking van aandelen, dan geldt een termijn van drie jaren.
- Als de overdracht past in de normale bedrijfsuitoefening van zowel de overdrager als de overnemer. Gedacht kan worden aan de situatie dat binnen een concern een maatschappij goederen produceert en dat de goederen worden vervreemd door de verkoopmaatschappij. De Hema reorganiseerde en richtte een aparte onroerende zaak dochter op. Het onroerend goed werd binnen de fiscale eenheid overgedragen aan de onroerend goed dochter. Er werd geschoven met de stille reserves, maar het past binnen de normale bedrijfsuitoefening. De Hema werd niet geconfronteerd met art. 15ai Vpb. Het moet gaan om structurele overdrachten.

Stel een machine wordt binnen de fiscale eenheid overgedragen. Op het moment van overdracht is de boekwaarde 200 en de waarde in het economische verkeer is 300. Er zit een stille reserve in van 100. Art. 15ai Vpb is dus van toepassing. Er vindt ontvoeging plaats 2 jaar na overdracht. Op het moment van ontvoeging is de boekwaarde 180 en de waarde in het economische verkeer is 350. De afschrijving voor de fiscale eenheid is jaarlijks 10. Je blijft afschrijven op basis van oude boekwaarden. Als de fiscale eenheid er niet was geweest had de overnemer 20 afgeschreven in plaats van 10. De afschrijving voor de fiscale eenheid blijft 10, maar een zakelijke afschrijving zou hoger zijn geweest, omdat de overnemer meer zou hebben betaald.

Wat is nu de sanctie? Uitgangspunt is lid 1. Het verschoven vermogensbestanddeel moet worden geherwaardeerd van boekwaarde ten tijde van ontvoeging naar de waarde in het economische verkeer ten tijde van de ontvoeging. Er ontstaat op basis van lid 1 dus 170 winst.

In lid 2 is nog een sanctie opgenomen. Je mag jaarlijks kiezen tussen lid 1 en lid 2. De laagste sanctie mag je kiezen. Je moet opwaarderen ten tijde van de ontvoeging, dus 180, maar nu kan je volstaan met de waarde in het economische verkeer ten tijde van de overdracht, dus 300 -/- zakelijke afschrijving tussen de overdracht en ontvoeging. Een zakelijke afschrijving is 20 per jaar, dus voor een periode van 2 jaar is dat 40. Dat leidt tot een winst van 80. Dus lid 2 is lager dan lid 1. Er is een controleberekening. Door de stille reserve van 100 -/- de extra afschrijving ten tijde van de overdracht en ontvoeging, dus 10×2 .

Eerder hebben we het gehad over verrekening van voorvoegingsverliezen en verrekening van fiscale eenheidsverlies met voorvoegingswinsten. Nu verliesverrekening over ontvoegingstijdstip. Het gaat om de vraag of fiscale eenheidsverliezen kunnen worden verrekend met winsten na de fiscale eenheid en of verliezen na ontvoegingstijdstip kunnen worden verrekend met fiscale eenheidswinsten.

Stel dat fiscale eenheid verlies heeft geleden. Na ontvoeging maken beiden vennootschappen winst. De hoofdregel is dat alle fiscale eenheidsverliezen alleen met de winsten van de moeder, na verbreking van de fiscale eenheid, kunnen worden verrekend. Niet relevant is dat een deel van de fiscale eenheidsverliezen toe te rekenen zijn aan de dochter.

De uitzondering op de hoofdregel komt er op neer dat partijen gezamenlijk kunnen verzoeken de verliezen die aan de dochter toerekenbaar waren met de dochter mee te geven. Dan kan de dochter dat verlies verrekenen met haar winst na ontvoeging. De uitzondering staat in art. 15af lid 1 onderdeel b Vpb.

Stel dat de fiscale eenheid winst heeft gemaakt, maar na ontvoeging leiden de maatschappijen verlies. Alleen de moeder kan het verlies dat zij in het eerste jaar na ontvoeging lijdt, verrekenen met de fiscale eenheidswinst. Er vindt dan een belastingteruggaaf aan de moeder plaats. Er wordt verrekend met de hele fiscale eenheidswinst. De dochter kan niet verliezen verrekenen, behalve met winsten in de toekomst. Dat is toepassing van de hoofdregel van art. 15 Vpb; de moeder is belastingplichtig voor de winst van de fiscale eenheid.

Verliesverrekening

Als de belastingplichtige een verlies lijdt, betaalt de fiscus geen geld terug. Dit verlies kan eventueel wel worden verrekend met winsten uit andere jaren. Onderscheid maken tussen terugwenteling van verliezen en vooruitwenteling. Verlies kan worden verrekend met een eerder jaar bij terugwenteling. Terugwenteling vindt plaats door vermindering van de aanslag die in een eerder jaar is opgelegd. Er kan slechts één jaar worden teruggewenteld. Bij vooruitwenteling wordt verlies verrekend met winst van een later jaar. De vooruitwenteling kan 9 jaren vooruit gewenteld worden. Verliezen worden verrekend in de volgorde waarin ze zijn geleden of genoten. Eerst kijk je of terugwenteling mogelijk is en daarna vooruitwenteling.

Een belangrijke beperking in de verliesverrekening is art. 20a Vpb. Dit om de handel in aandelen van verlieslichamen te voorkomen. Het verlies van BVA kan alleen worden verrekend met winst van BVA. Het is subject gerelateerd.

Persoon a heeft alle aandelen in ABV. De verliezen dreigen te verdampen. Natuurlijke persoon b heeft alle aandelen in BBV die winstgevend is. Hoe kan je er voor zorgen dat het verlies van ABV toch met de winsten van BBV wordt gecompenseerd. Daarvoor kocht b alle aandelen in ABV. Vervolgens droegen ze de onderneming BBV over aan ABV. Al het verlies van ABV wordt verrekend met de winsten die ABV vervolgens behaalt met de activiteiten van BBV.

Daarom is art. 20a Vpb ingevoerd. De vooruitwenteling van verliezen is uitgesloten als het uiteindelijk belang in een verliesvennootschap in vergelijking met het oudste verliesjaar voor 30% of meer is gewijzigd. Verliezen van voor de belangenwijziging kunnen niet meer worden verrekend met winsten van na belangenwijziging. Het moet gaan om een wijziging in het uiteindelijk belang van de aandeelhouder aan de top van het concern.

Stel een belastingplichtige heeft in jaar 4 tot en met 9 verlies geleden. In jaar 7 heeft een belangenwijziging plaatsgevonden. Art. 20a Vpb is van toepassing. De verliezen uit de jaren voor de belangenwijziging kunnen niet meer worden verrekend met winsten na de belangenwijziging. De verliezen van jaar 8 en 9 kunnen wel worden verrekend met de jaren erna. Een verlies uit het jaar van belangenwijziging kan zich niet meer voordoen per 1 januari 2011. Stel belangenwijziging per 1 juli 2011. Het resultaat van hele jaar 2011 moet worden verdeeld in periode tot 1 juli en de periode erna. Als je in het eerste deel een verlies hebt geleden, breng je dat terug naar het eerdere jaar voor belangenwijziging. De tweede helft wordt gebracht naar het volgende jaar. Een winst blijft gewoon in dat jaar staan in beide gevallen.

Er zijn uitzonderingen:

- Een verkrijging krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht;
- Uitbreiding van een belang van 1/3 of meer;
- De aandeelhouders zijn onbekend (beursgenoteerde NV's);
- Art. 20a lid 4 Vpb; verliesvooruitwentelingsplicht kan toch als aan vier voorwaarden is voldaan:
 - Non-beleggingstoets; een verlies is alleen verrekenbaar als de bezittingen van de belastingplichtigen gedurende ten minste 9 maanden voor 50% of minder uit beleggingen hebben bestaan. De toets moet elk jaar worden toegepast. De andere toetsen gelden onmiddellijk voor belangenwijziging.
 - Activiteitentoets; de activiteiten onmiddellijk voor belangenwijziging zijn niet afgenomen met 70% of meer in vergelijking met het oudste verliesjaar.
 - Intentietoets; onmiddellijk voor de belangenwijziging mag niet de intentie bestaan om binnen drie jaren alsnog met 70% of meer te laten afnemen in vergelijking met het oudste verliesjaar;
 - Art. 20a lid 11; er is wel voldaan aan de non-beleggingstoets, maar niet aan de activiteitentoets en/of intentietoets. Op verzoek kan je oude verliezen toch verrekenen met winst die na belangenwijziging wordt behaald met activiteiten die ook onmiddellijk voor belangenwijziging werden uitgeoefend.