

Belastingrecht hoorcollege week 11

Dit college wordt verder ingegaan op het aanmerkelijk belang. Voor verlies uit het aanmerkelijk belang moet gekeken worden naar art. 4.49 IB 2001. Verlies gaat een jaar terug en negen jaar vooruit. Vroeger gold een harde leer. Als je het verlies niet in dezelfde box kwijt kon, dan had je pech. Nu geldt de regeling van art. 4.53 IB 2001. Het verlies uit het aanmerkelijk belang wordt omgezet in een belastingverrekening ter hoogte van 25% van het verlies. Dat is de inkomstenbelasting die je eigenlijk terug had moeten krijgen. Dat bedrag wordt verrekend met box 1 inkomen, maar alleen als je geen aanmerkelijk belang meer hebt en in het voorafgaande jaar ook niet hebt gehad. Vanaf jaar drie kan je de tax credit gebruiken om te verrekenen met box 1 inkomen.

Het vervreemdingsvoordeel kan worden gevonden door de overdrachtprijs te verminderen met de verkrijgingsprijs. Het komt erop neer dat de (gedeeltelijke) BV wordt verkocht. Het gaat hierbij om art. 4.20 respectievelijk 4.21 IB 2001. Bij de verkrijgingsprijs gaat het om de gemiddelde verkrijgingsprijs. Vervreemding houdt in dat je de aandelen kwijtraakt aan een derde. In art. 4.16 IB 2001 staat een lijst met fictieve vervreemdingen. Inkoop van eigen aandelen leidt tot een belaste vervreemding. Vorige week ging het om een regulier voordeel waarbij de nominale waarde van de aandelen werd teruggebracht. Er moet dus een onderscheid gemaakt worden met het reguliere voordeel. Indien vrijwel alle aandelen worden verkocht zou dat betekenen dat het restant van de aandelen in box 3 zou kunnen komen te vallen omdat er geen aanmerkelijk belang meer is. Zo zou je de aanmerkelijk belangheffing kunnen ontlopen voor dat gedeelte van de aandelen. Art. 4.16 lid 1 sub g IB 2001 grijpt in door te bepalen dat het restant bij de eerste verkoop fictief wordt vervreemd. In art. 4.40 IB 2001 is hiervoor nog wel een doorschuifregeling opgenomen als men niet wenst af te rekenen. Volgens art. 4.11 IB 2001 ontstaat dan een fictief aanmerkelijk belang. Als je weet dat de aandelen in waarde gaan stijgen, dan is box 2 niet meer zo gunstig vanwege het hoge tarief. In box 3 is de vermogenstoename lichter belast. Daarom is in art. 4.16 lid 3 IB 2001 de mogelijkheid opgenomen om uit het fictieve aanmerkelijk belang te stappen.

Een aanmerkelijk belang kan men verliezen bij verkoop, maar ook bij emissie van nieuwe aandelen. Bij een meetek aanmerkelijk belang geldt de regeling van art. 4.10 IB 2001. Bij fusies kan art. 4.16 lid 1 sub g IB 2001 meespelen.

Een koopoptie houdt het recht in om aandelen te kopen. Een koopoptie kan gedurende een bepaalde periode worden uitgeoefend of op een bepaald tijdstip. Soms moet aan de optieverlener een premie worden betaald. Volgens art. 4.16 lid 1 sub i IB 2001 is de optievergoeding belast. Stel dat een optievergoeding van 10.000 betaald moet worden. Als je recht hebt op 5% of meer van de aandelen, dan heb je daardoor al een aanmerkelijk belang. Stel dat de verkrijgingsprijs 100.000 is. Volgens art. 4.30 IB 2001 mag de optiepremie bij de verkrijgingsprijs worden opgeteld. Het aanmerkelijk belangpakket is dan 110.000. Volgens lid 2 mag bij niet uitoefening van de optie de betaalde premie worden opgeteld bij de aandelen die je al had. Maar wat als je geen aandelen had in de BV? Is het verlies fiscaal dan nog aftrekbaar? Er was aanvankelijk 10.000 betaald voor de optie. Daardoor werd een aanmerkelijk belang verkregen. Op het moment dat de optie niet wordt uitgeoefend heb je geen aanmerkelijk belang meer. Volgens art. 4.16 lid 1 sub g IB 2001 mag je dan een verlies nemen van 10.000.

Stel dat iemand gaat emigreren. Daar kan ook een heffing aan zijn verbonden. Hierbij moet worden gekeken naar de regeling van art. 4.16 lid 1 sub h IB 2001. Om te voorkomen dat onmiddellijk moet worden afgerekend kan een conserverende aanslag worden opgelegd ex art. 25 lid 8 Inv. Indien binnen 10 jaar het aandelenpakket wordt verkocht, moet je alsnog afrekenen.

Het komt soms voor dat de aandeelhouders van een BV louter uit veel verschillende familieleden bestaan. Om de besluitvorming gestructureerd te houden is certificering soms een goede oplossing. Er wordt een stichting of BV administratiekantoor opgericht die tussen de aandeelhouders en de aandelen wordt gezet. Door de stichting of BV worden certificaten uitgegeven. De zeggenschap ligt formeel bij de stichting of BV. Daar ligt de juridische eigendom. De familieleden krijgen de economische eigendom van de aandelen. De dividenden en waardeveranderingen komen toe aan de familieleden. Als aandelen worden ingeruild voor certificaten zou men dat kunnen opvatten als een vervreemding. Dat zou leiden tot een vervreemdingsvoordeel. De staatssecretaris heeft dit ongewenste probleem erkend en heeft vervolgens bepaald dat als aandelen vereenzelvigd kunnen worden met certificaten, er geen sprake is van een vervreemding.

Het tijdstip van de belastbaarheid is het moment waarop de obligatoire overeenkomst perfect wordt. Dat is het moment van het sluiten van de overeenkomst. De levering of betaling speelt daarbij geen rol. Stel dat in de overeenkomst staat dat de aandelen niet terugvallen als zich een wanprestatie voordoet. Er is dan wel sprake van een vervreemdingsvoordeel, ondanks dat er geen sprake is geweest van een betaling. Nergens staat echter dat de overdrachtprijs in de overeenkomst moet zijn opgenomen. Een inspecteur die niet te hard wil zijn zou kunnen

zeggen dat de overdrachtprijs 0 is. Er wordt dan een verlies geleden ter hoogte van de verkrijgingsprijs. In beginsel heb je echter pech gehad.

Het kan zijn dat de overdrachtprijs bestaat uit een variabele vergoeding. De overdrager kan bijvoorbeeld recht hebben op een percentage van de omzet gedurende een aantal jaren. In de eerste instantie moet de geschatte overdrachtprijs worden genomen en daarover moet worden afgerekend. Art. 4.28 lid 2 IB 2001 geeft een regeling als de overdrager meer ontvangt dan de geschatte overdrachtprijs. Bij ontvangst van het meerdere moet hij afrekenen. In lid 3 staat een regeling wat er moet gebeuren als de overdrager minder ontvangt dan de geschatte overdrachtprijs. Er ontstaat dan een negatief vervreemdingsvoordeel. Volgens art. 4.46 lid 4 IB 2001 mag pas bij de laatste termijn het verlies genomen worden.

Art. 4.29 IB 2001 geeft de regeling als de prijs middels overeenkomst wordt verlaagd. Verlagen is niet hetzelfde als niet betalen. In lid 2 staat regeling voor een negatief vervreemdingsvoordeel. In lid 3 staat een regeling voor een positief vervreemdingsvoordeel.

Overgang van vermogen om de algemene titel betekent dat een evenredig deel of een geheel vermogen overgaat. Overgang onder bijzondere titel betekent dat een vermogensbestanddeel overgaat. Vaak gaat het dan om een legaat. Als een man aandelen heeft en in algemene gemeenschap van goederen in het huwelijk treedt met een vrouw, dan bepaalt art. 4.16 lid 1 sub e IB 2001 dat sprake is van een fictieve vervreemding van de helft van de aandelen. Volgens art. 4.17 IB 2001 kan echter geruisloos worden doorgeschoven. Er vindt geen aanmerkelijk belang heffing plaats.

Stel een dochter treedt in de onderneming van haar vader. In de ondernemingsfeer kon dochter geruisloos de onderneming in. Voor de BV was dat tot 1 januari 2010 geruisloos niet mogelijk. Nu is dat wel mogelijk voor zover het binnen de BV betrekking heeft op ondernemingsvermogen. Schenking van beleggingsvermogen is wel belast bij vervreemding aan de dochter. Aandelen moeten dus gesplitst worden in ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen. Beleggingsvermogen ziet op overtollige middelen die niet nodig zijn voor de bedrijfsvoering. Er mag 5% bij het ondernemingsvermogen worden opgeteld volgens art. 4.17a lid 6 IB 2001 jo art. 4.17c lid 3 IB 2001. De verkrijgingsprijs kan volledig worden toegerekend aan de beleggingsvermogen.