

Spoedreparatie fiscale eenheid

Michel Ruijschop





Spoedreparatiemaatregelen

1. Art. 10a Wet VPB
2. Beleggingsdeelneming
3. Art. 13 lid 17 Wet VPB
4. Deelnemingsrente
5. Art. 20a Wet VPB
6. Art. 11 Wet DB



Fiscale
eenheid
'wegdenken'

Uitgangspunten en vragen

Geen temporele beperking (!)

Hoe ver gaat het wegdenken?

Ook wegdenken als de fiscale eenheid nadelig uitpakt?

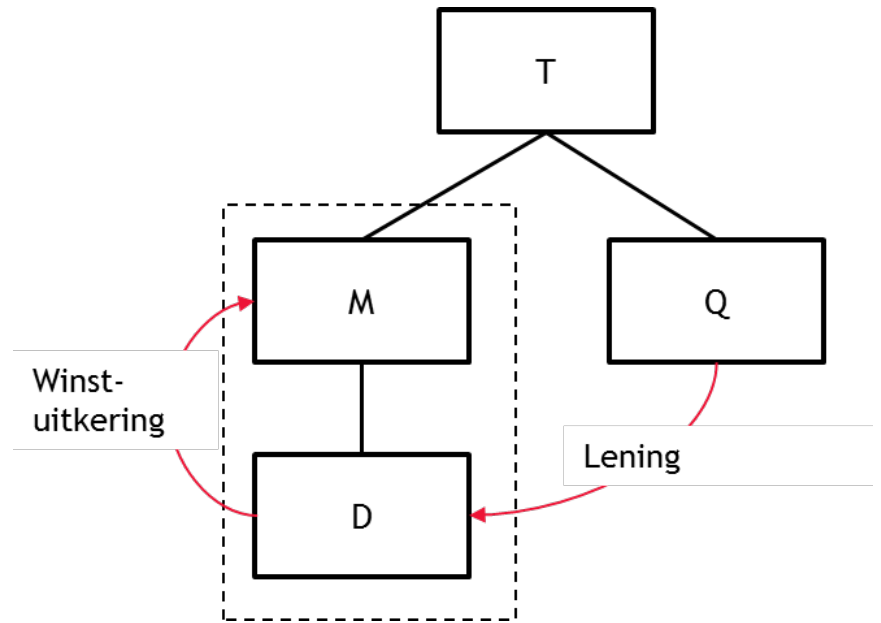
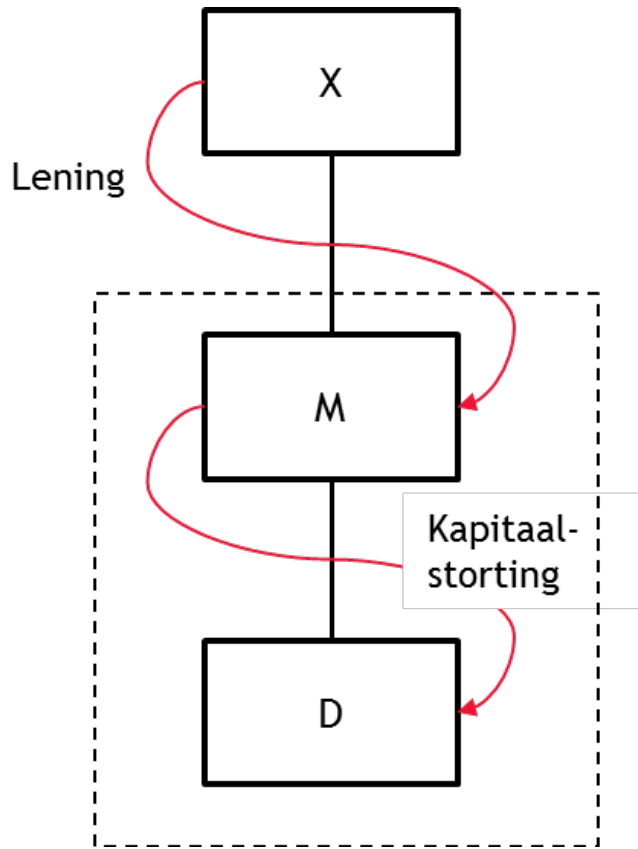
Overige te repareren 'elementen'?

Art. 10a en spoedreparatie

Art. 10a en spoedreparatie

Crashcourse 10a

1. Aftrekbeperking voor betaalde rente (kosten en valutaresultaten) ter zake van schulden aan (feitelijke) VL/VNP die verband houden met
2. Besmette rechtshandelingen
 - a. Winstuitdeling/teruggaaf kapitaalstorting aan VL/VNP
 - b. Kapitaalstorting in VL
 - c. Interne/externe acquisitie
3. Tegenbewijsregeling
 - a. Dubbele zakelijkheidstoets of
 - b. Compenserende heffingstoets
 - Geen 'safe haven'; insp kan onzakelijkheid bewijzen
 - Speciale voorschriften bij verliezen

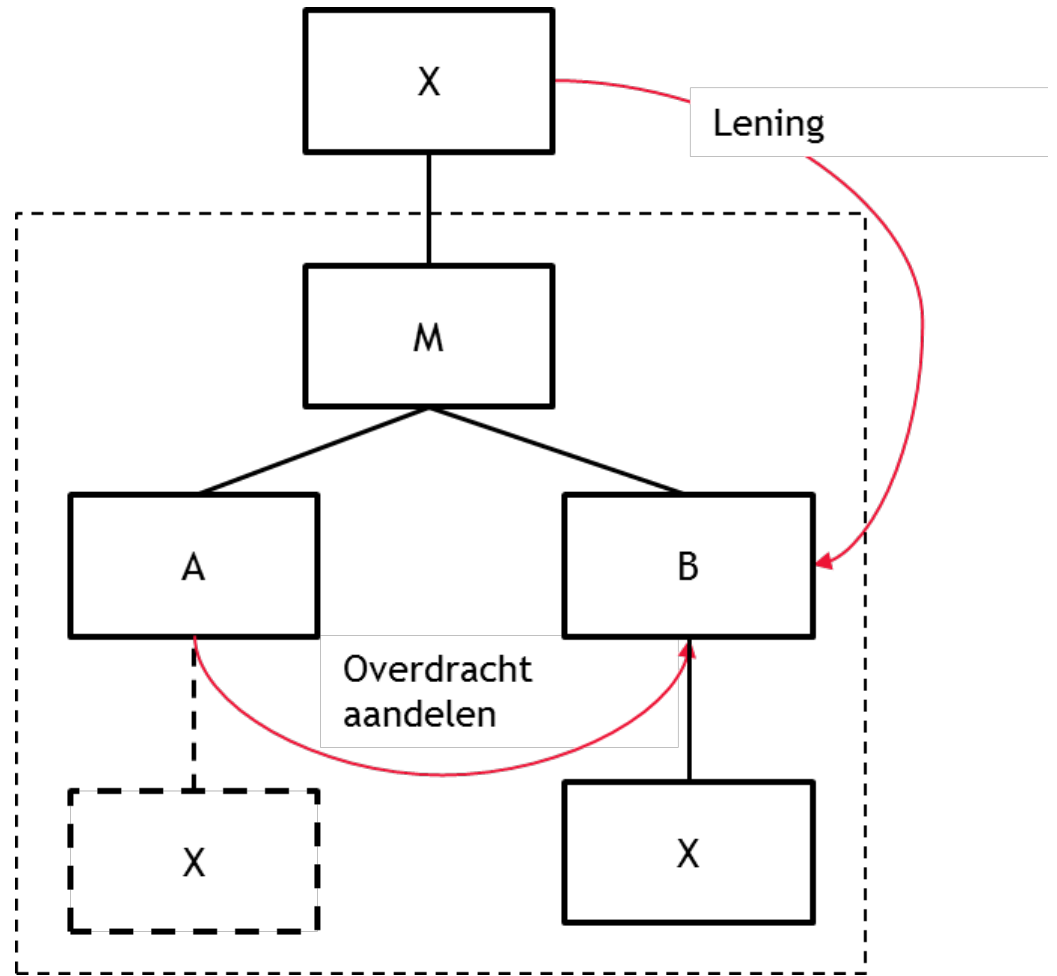


Art. 10a Wet VPB

Interne besmette rechtshandeling

Art. 10a Wet VPB

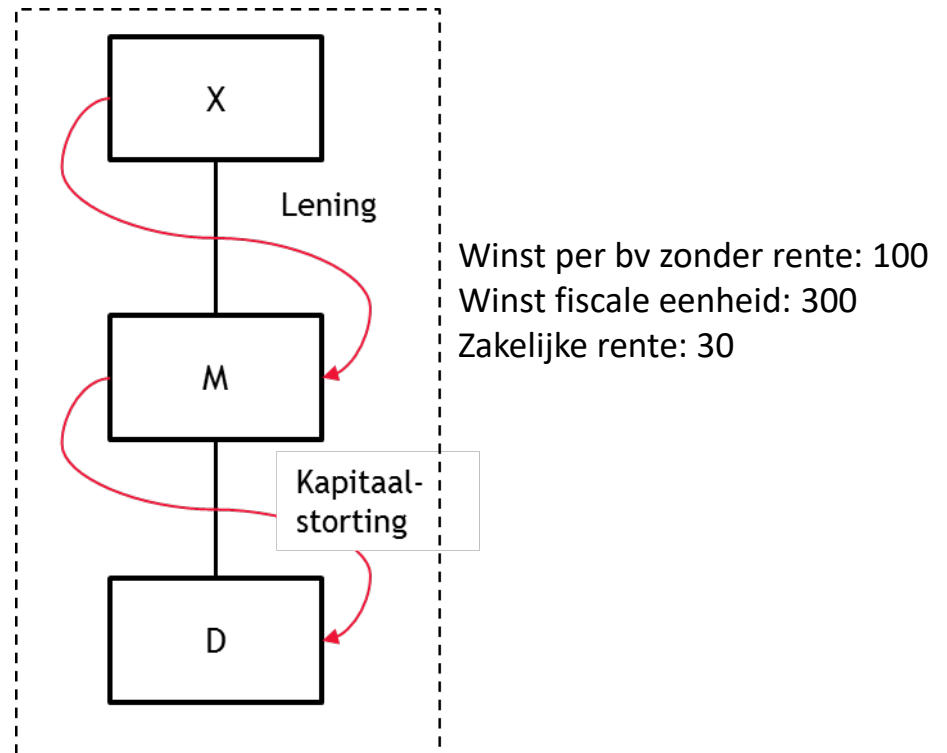
Interne besmette
rechtshandeling



Art. 10a Wet VPB

Spoedreparatie en interne lening

X leent aan M (renteloos)
M gebruikt geld voor kapitaalstorting
Stel tegenbewijs slaagt niet (geen zakelijke overwegingen)



Welke winst moet na spoedreparatie worden belast:

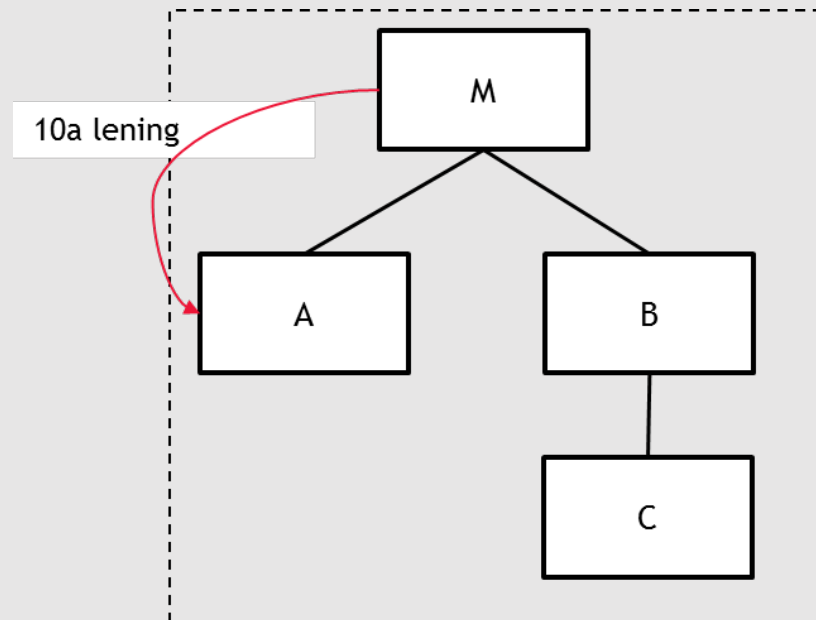
- a. 300 (interne rente niet repareren)
- b. 330 (rente M niet aftrekbaar)

Art. 10a Wet Wet VPB 1969

Compenserende heffing bij interne lening

A betaalt 100 rente aan M
Het betreft een 10a-lening
M heeft 90 onverrekend fe-verlies
Herkomst verlies:

- M: 40
- A: 30
- B: 20



Wat is het bij A aftrekbare rentebedrag na spoedreparatie

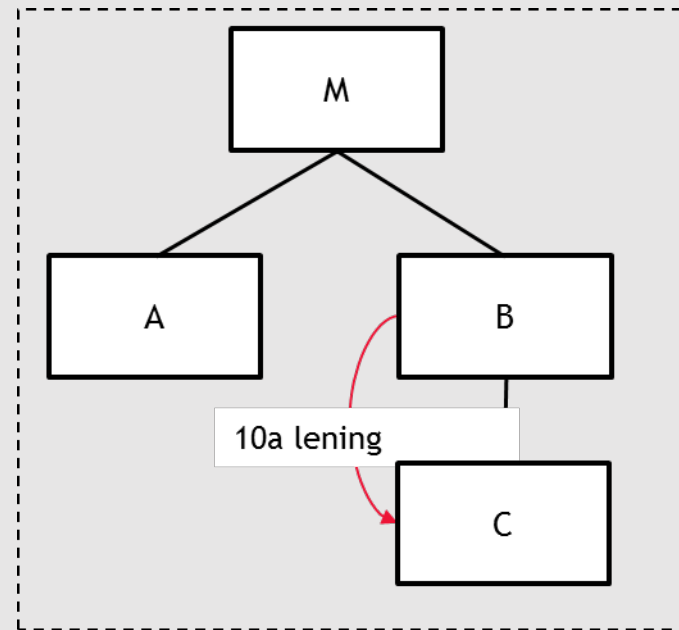
- 10 (realiteit allocatie verlies aan M volgen)
- 60 (M zou stand alone 40 verlies hebben)

Art. 10a Wet Wet VPB 1969

Compenserende heffing bij interne lening

C betaalt 100 rente aan B
Het betreft een 10a-lening
M heeft 90 onverrekend fe-verlies
Herkomst verlies:

- M: 40
- A: 30
- B: 20



Wat is het bij C aftrekbare rentebedrag na spoedreparatie

- 100 (realiteit van allocatie verlies aan M volgen)
- 80 (B zou stand alone 20 verlies hebben)

Deelnemingsrente en spoedreparatie

Deelnemingsrente en spoedreparatie

Crashcourse 13I

Berekeningen baseren op gemiddelden

1. Aftrekbeperking voor rente ter zake van een 'deelnemingsschuld'
2. Vaststellen deelnemingsschuld m.b.v. mathematische methode
3. Niet beperkt tot interne leningen
4. Franchise van € 750.000 rente en kosten per jaar
5. Renteaftrekbeperking is definitief (inbreuk totaalwinst)

(bruto)
verkrijgingsprijs

-/-

6. Uitzondering voor 'uitbreiding van operationele activiteiten', tenzij:
 - a. Double dip-structuur
 - b. Structuur met een ppl/10-1-d lening (o.m.)
 - c. Oogmerktoets

kwalificerende
verkrijgingsprijs

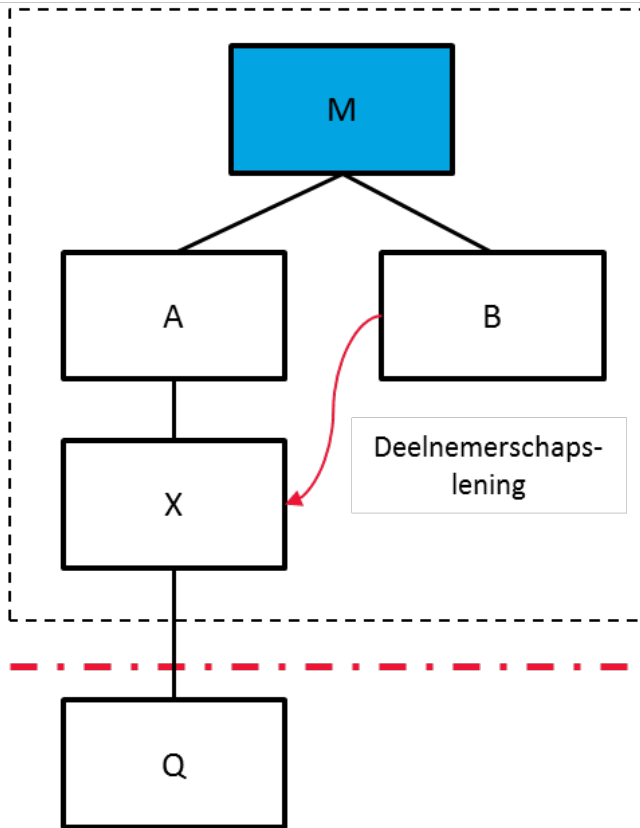
7. Regeling voor 'actieve concernfinanciering'
8. Afzonderlijke regeling (Besluit) voor:
 - a. reorganisaties buiten referentieperiode
 - b. fusies/splitsingen buiten referentieperiode
 - c. samenloop met fiscale eenheid
 - d. samenloop met art. 15ad Wet VPB

Grandfathering voor pre 2007 leningen
Optioneel 90% 'kwalificerend'

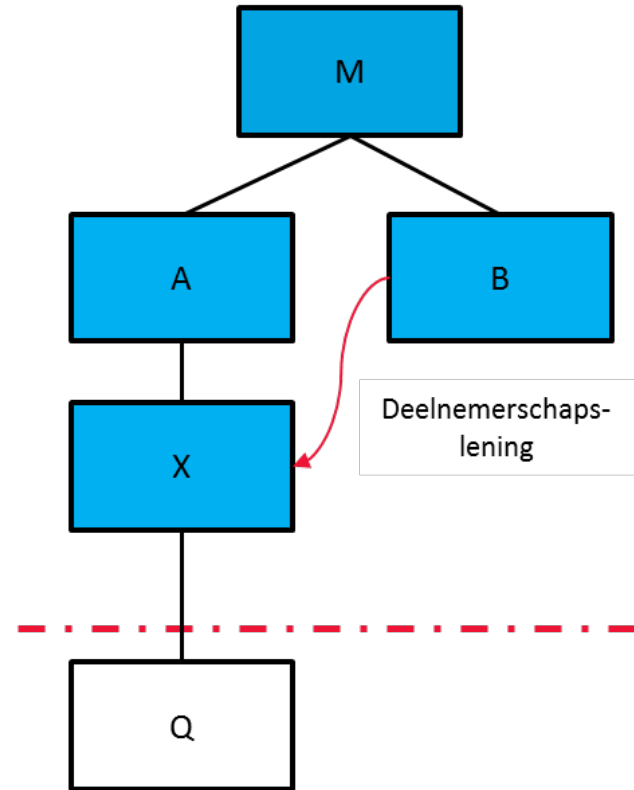
=
Netto
verkrijgingsprijs

Deelnemingsrente en spoedreparatie

Van één belastingplichtige met één 13I-belang
En toepassing van 13I aan de hand van één balans



Naar vier belastingplichtigen met elk een 13I-belang
En toepassing van 13I aan de hand van vier balansen

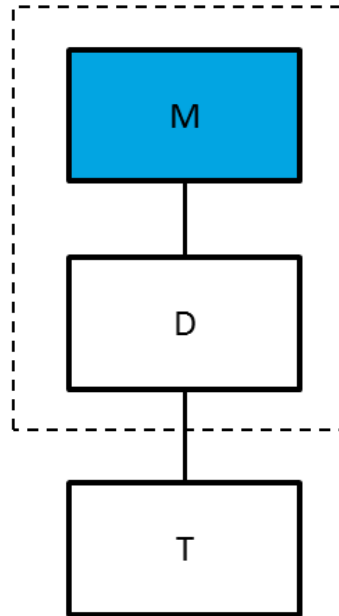


Deelnemingsrente en spoedreparatie

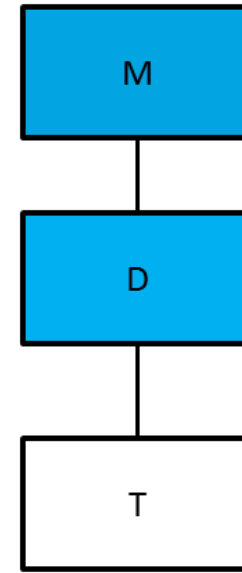
Spoedreparatie en 13l-gevolgen in 2017 (boekjaar = kalenderjaar)

13l-berekening tot 25-10:

1. Deelnemingsrente bij fiscale eenheid berekenen alsof de fiscale eenheid geheel 2017 heeft bestaan.
2. Gehele franchise in mindering.
3. Uitkomst (2) x 81,5% = niet aftrekbare rente 2017 fiscale eenheid tot 25-10-2017



Situatie tot 25-10-2017, 11.00 uur



Situatie m.i.v. 25-10-2017, 11.00 uur

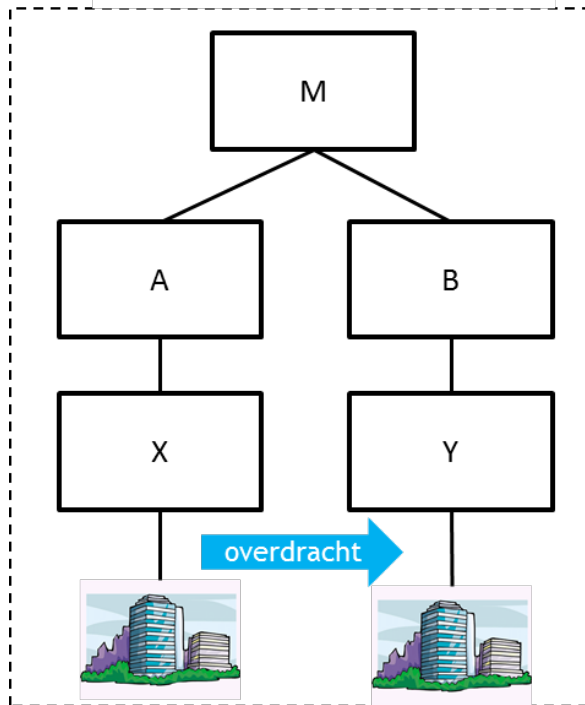
13l-berekening vanaf 25-10:

4. Deelnemingsrente bij M en D berekenen alsof de fiscale eenheid geheel 2017 **niet** heeft bestaan.
5. Gehele franchise in mindering bij zowel M als D.
6. Uitkomst (5) x 18,5% = niet aftrekbare rente 2017 fiscale eenheid vanaf 25-10-2017
7. Totaal niet aftrekbare rente is uitkomst (3) plus uitkomst (6)

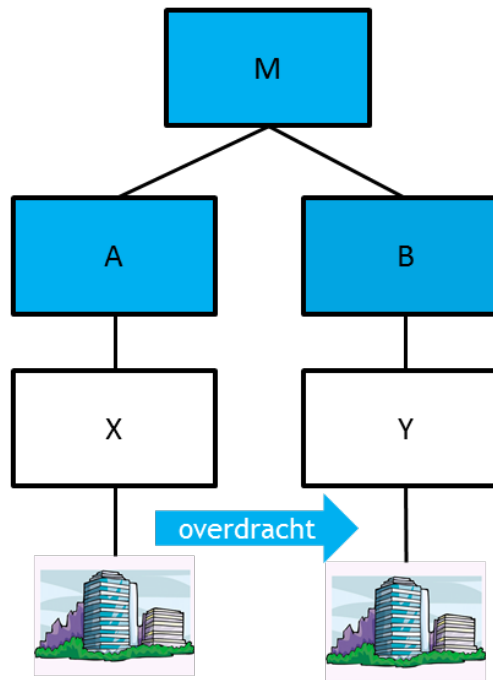
Deelnemingsrente en spoedreparatie

Spoedreparatie en overdracht vermogensbestanddelen binnen fiscale eenheid

X heeft in 2014 een bedrijfspand ter waarde van 1000 om niet binnen fiscale eenheid overgedragen aan Y



Na spoedreparatie zijn er drie belastingplichtigen voor art. 13I Wet VPB



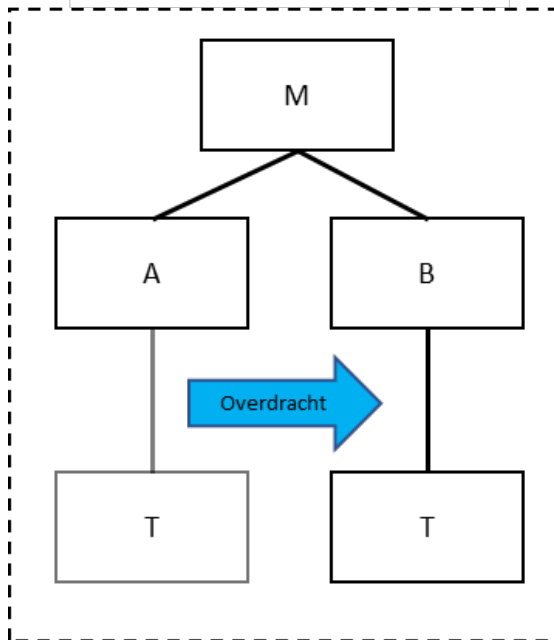
Gevolgen spoedreparatie:

1. De overdracht om niet kwalificeert (achteraf) als een uitdeling en kapitaalstorting via M in Y.
2. Een winstuitdeling verlaagt de verkrijgingsprijs van X (voor A) niet
3. De brutoverkrijgingsprijs van de deelnemingen B (voor M) en Y (voor B) worden verhoogd met deze kapitaalstorting
4. Aangezien geen sprake is van een uitbreiding van de operationele activiteiten van de groep worden de nettoverkrijgingsprijzen met hetzelfde bedrag verhoogd (geen kwalificerend deel)
5. Dit heeft effect op de niet-aftrekbare rente vanaf 25 oktober 2017, 11.00 uur.

Deelnemingsrente en spoedreparatie

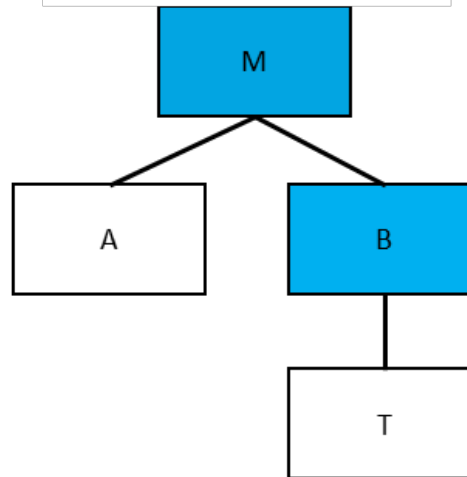
Spoedreparatie en interne reorganisatie

A verwerft T in 2010 voor 1000
Destijds was T volledig operationeel



In 2016 is T aan B om niet overgedragen
binnen de fiscale eenheid
WEV aandelen T was toen 2000
Percentage operationeel was toen 80

Na spoedreparatie zijn er twee
belastingplichtigen voor art. 13I



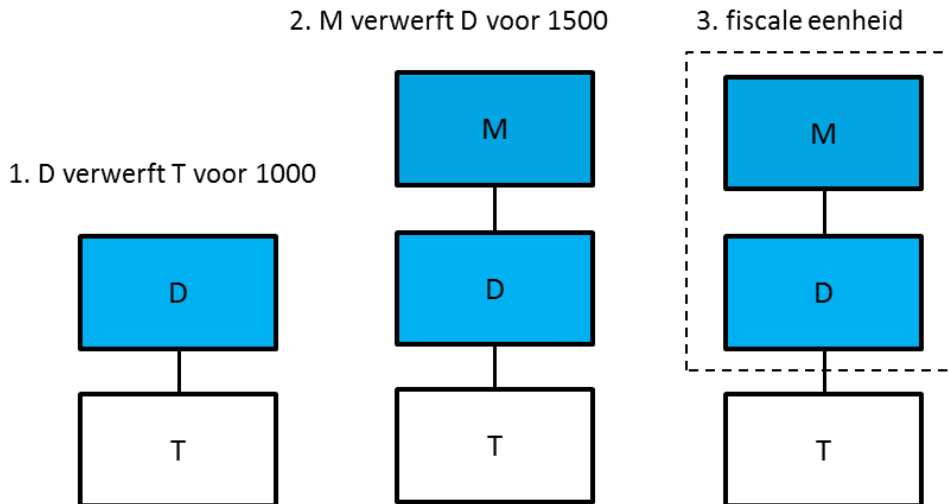
Gevolgen verkrijgingsprijs (bruto/netto)
van deelneming in T voor B?

Na spoedreparatie (vermoedelijk):

1. Overdracht aan T in 2010 was een verkrijging van een deelneming
2. Overdracht T is buiten de referentieperiode
3. Verkrijgingsprijs (bruto/netto) T bepalen volgen Besluit
4. Brutoverkrijgingsprijs = 2000
5. Kwalificerende verkrijgingsprijs = $80\% \times 1000 = 800$
6. Nettoverkrijgingsprijs = $2000 - 800 = 1200$

Deelnemingsrente en spoedreparatie

Art. 6 Besluit aftrekbeperking bovenmatige deelnemingsrente



Voor spoedreparatie:

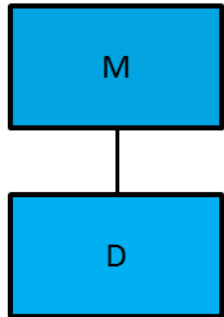
1. Verkrijgingsprijs aandelen T bij fiscale eenheid wordt gesteld op 1500 (als D verder leeg is)
2. Fiscaal vermogen voor berekening 13l wordt idem verhoogd
3. Berekeningen baseren op fiscale eenheidsbalans

Na spoedreparatie (vermoedelijk):

1. Verkrijgingsprijs aandelen T is verkrijgingsprijs die bij D gold (1000)
2. Geen verhoging fiscaal vermogen
3. Berekeningen baseren op balans D
4. 13l ook toepassen op M voor deelneming in D

Deelnemingsrente en spoedreparatie

1. M verwerft D voor 1000 (met lening bank)

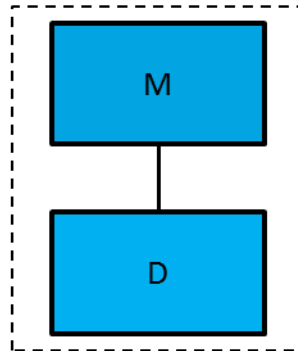


Vermogen M is 400

Vermogen D is 600

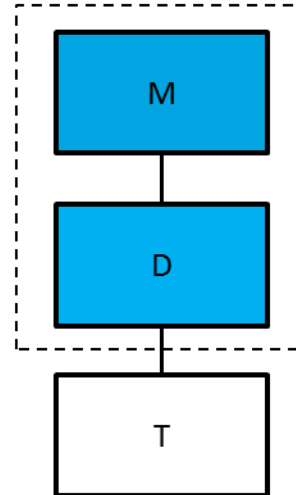
M betaalt dus 400 goodwill

2. fiscale eenheid



Vermogen fiscale eenheid: 0
'goodwillgat'

3. D verwerft T voor 500 (met lening bank)



Voor spoedreparatie:

1. Eén deelneming: T
2. Fiscaal vermogen M-D is nihil
3. Deelnemingsschuld is $500 - / - 0 = 500$
4. $500/1500 \times \text{rente} - / - 750k = \text{n.a.}$ rente

Na spoedreparatie (vermoedelijk):

1. Twee deelnemingen (D en T)
2. Vermogen M is 400
3. Deelnemingsschuld M is $1000 - / - 400 = 600$
4. $600/1000 \times \text{rente} - / - 750k = \text{n.a.}$ rente
5. Vermogen D is 600
6. Deelnemingsschuld D is $500 - / - 600 = \text{nihil}$

Art. 20a en spoedreparatie

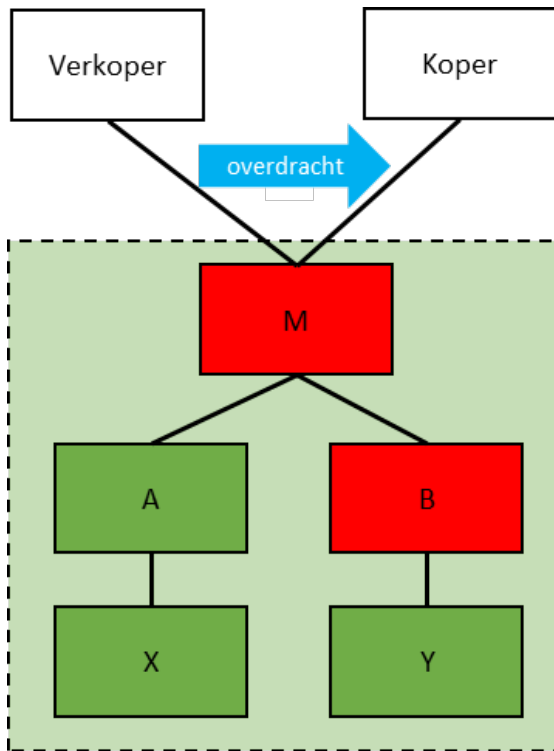
Art. 20a en spoedreparatie

Crashcourse 20a (voor zover relevant)

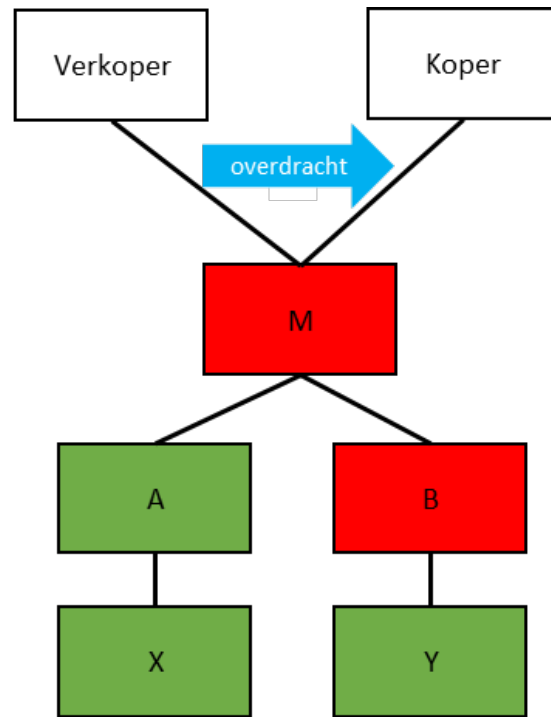
1. Beperking voorwaartse verrekening verliezen bij wijziging van het uiteindelijk belang voor 30% of meer van de *belastingplichtige*
2. Verlies in een jaar vervalt niet (door de wijziging van het belang) indien is voldaan aan de:
 - a) beleggingstoets
 - i. Verlies is geleden in een jaar waarin de bezittingen gedurende ten minste negen maanden niet voor meer dan 50% uit beleggingen bestond **en**
 - b) inkrimpingstoets:
 - ii. direct voor aandeelhouderswijziging mag omvang werkzaamheden van de belastingplichtige niet zijn afgenomen tot minder dan 30% van de gezamenlijke omvang van de werkzaamheden bij het begin van het oudste verliesjaar
 - iii. ten tijde van aandeelhouderswijziging mag niet het voornemen bestaan zo'n inkrimping binnen een periode van drie jaren te laten ontstaan
3. Verlies dat 2) succesvol passeert is alleen te verrekenen met belastbare winst van een jaar waarin de bezittingen van de *belastingplichtige* ten minste negen maanden niet voor meer dan 50% bestaan uit beleggingen

Art. 20a en spoedreparatie

Spoedreparatie en beleggings- en inkrimpingstoets



Voor spoedreparatie:
toetsen op fe-niveau



Na spoedreparatie:
toetsen per lichaam

Voor spoedreparatie:

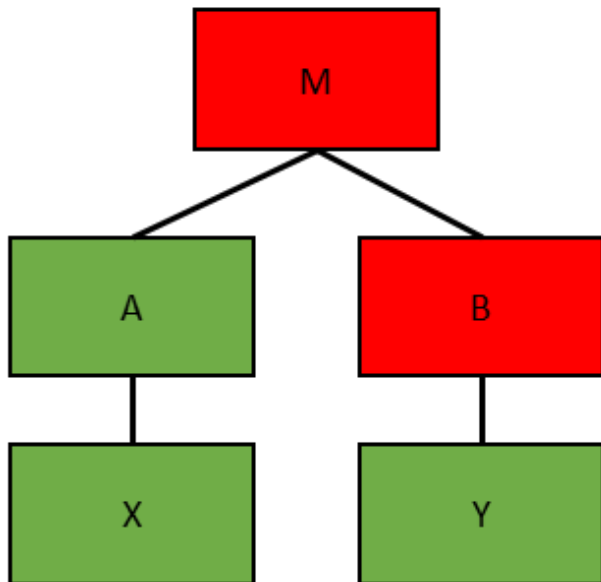
1. Beleggings- en inkrimpingstoets toepassen op de hele fiscale eenheid
2. In de geschetste situatie passeert de fiscale eenheid deze toetsen (groen)
3. Verliezen fiscale eenheid vervallen niet

Na spoedreparatie (vermoedelijk):

1. Beleggings- en inkrimpingstoets toepassen per lichaam
2. In de geschetste situatie vervallen de verliezen van M en B (rood)

Art. 20a en spoedreparatie

Spoedreparatie en allocatie verliezen



Aan welke vennootschap(pen) moeten de verliezen worden toegerekend?

- a) aan de moedermaatschappij
- b) aan de lichamen die de verliezen hebben veroorzaakt
- c) alternatieve realiteit reconstrueren

Beleggingsdeelneming en spoedreparatie

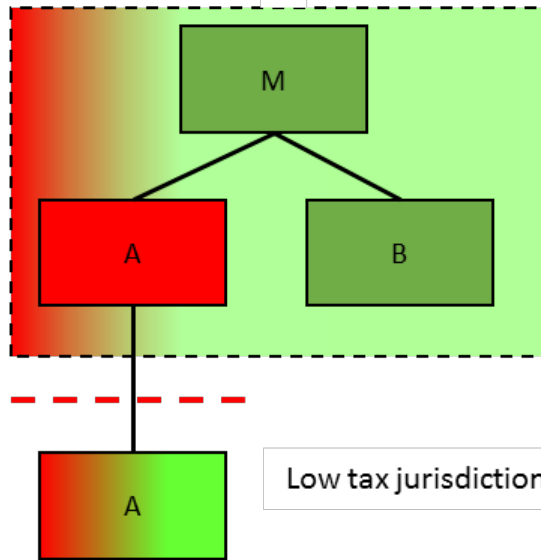
Beleggingsdeelneming en spoedreparatie

Crashcourse beleggingsdeelneming

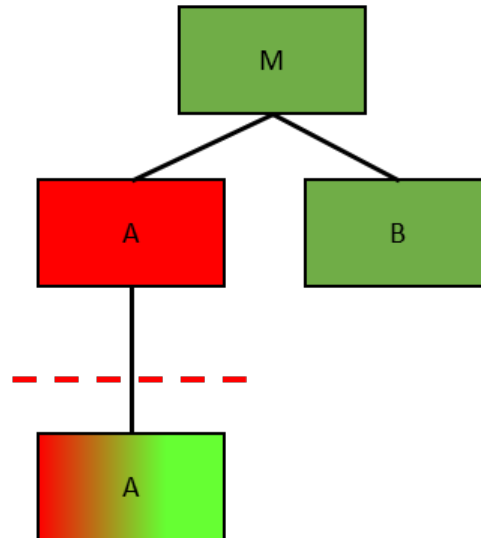
1. Deelnemingsvrijstelling nvt ingeval van een *niet-kwalificerende* beleggingsdeelneming (belaste deelneming)
2. Drie non cumulatieve toetsen:
 - a. oogmerktoets (oogmerk van de belastingplichtige)
 - b. bezittingentoets (bezittingen van de dochtermaatschappij op de *toerekeningsbalans*)
 - c. reële heffingstoets (onderworpenheidstoets) (10% winstbelasting over een naar NL maatstaven redelijke grondslag)
3. Belaste deelneming: deelnemingsverrekening, tenzij:
 - a. subjectieve vrijstelling dan wel
 - b. geen '*daadwerkelijke heffing*' van winstbelasting

Beleggingsdeelneming en spoedreparatie

Oogmerktoets bij deelneming
in dochtermaatschappij met zowel onderneming als beleggingen



Voor spoedreparatie oogmerk
toetsen op fe-niveau



Na spoedreparatie oogmerk
toetsen op niveau lichaam

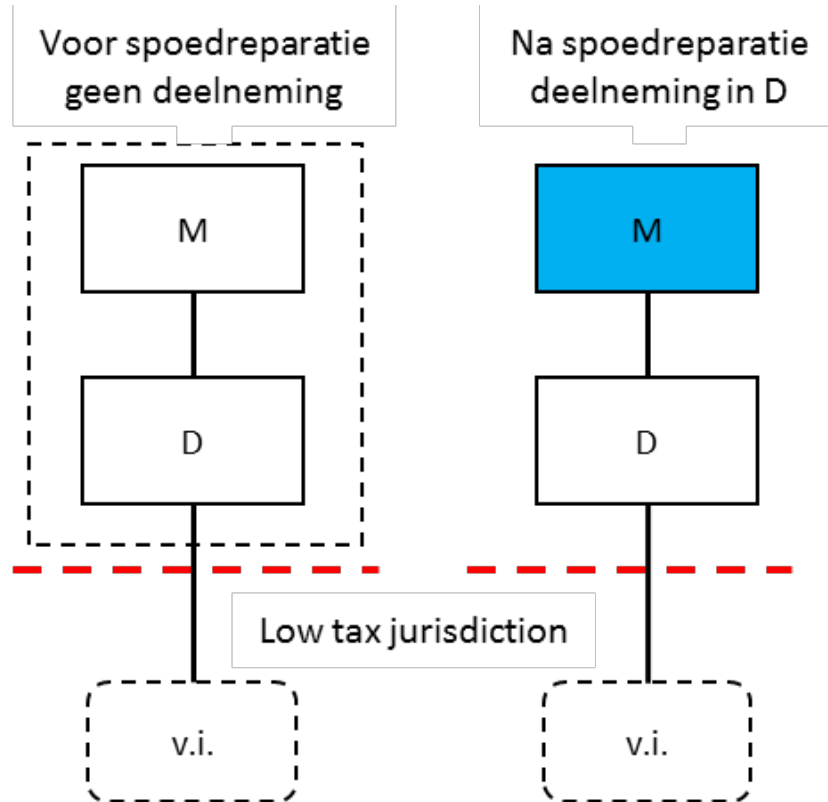
Voor spoedreparatie:

1. Oogmerktoets uitvoeren op basis fiscale-eenhedeniveau
2. De fiscale eenheid is geheel genomen actief
3. Hierdoor kwalificeert de deelneming in A voor de oogmerktoets

Na spoedreparatie (vermoedelijk):

1. Oogmerktoets uitvoeren op niveau van entiteit
2. De aandeelhouder is passief
3. Hierdoor diskwalificeert de deelneming in A voor de oogmerktoets

Beleggingsdeelneming en spoedreparatie



Na spoedreparatie (volgens staatssecretaris):

1. Voor onderworpenheidstoets heffing in buitenland en heffing bij D optellen
2. Indien resultaat $< 10\%$ over de wereldwinst is D niet voldoende onderworpen
3. M doorstaat de oogmerktoets en de bezittingentoets waarschijnlijk niet

De enige activiteit van D is een passieve financierings-v.i. in een derde land
Nederland moet (volgens het verdrag) de vrijstellingsmethode toepassen

Wrap up

Spoedreparatie fiscale eenheid

1. Art. 10a Wet VPB 1969 en spoedreparatie:
 - Belangrijkste gevolg: 'interne besmette rechtshandeling' fiscaal existent
 - Discussiepunt: ook reparatie 'interne leningen'?
2. Art. 13l Wet VPB 1969 en spoedreparatie:
 - Belangrijkste gevolg: 'interne' deelnemingen fiscaal existent
 - Toepassing art. 13l in 2017
 - Invloed interne rechtshandelingen op verkrijgingsprijs en (dus) 13l-berekening
 - Samenloop met fiscale eenheid – goodwillgat verdwijnt
3. Art. 20a Wet VPB 1969 en spoedreparatie
 - Belangrijkste gevolg: beleggings- en inkrimpingstoets op lichaam-niveau
 - Discussiepunt: allocatie van verliezen
4. Beleggingsdeelneming en spoedreparatie
 - Belangrijkste gevolg: oogmerktoets op lichaam-niveau uitvoeren
 - Discussiepunt: onderworpenheid van gevoegde dochter met passieve v.i.