

# Fiscale eenheid

## *Impact spoedmaatregelen*

februari 2019

dr. A. Rozendal

1

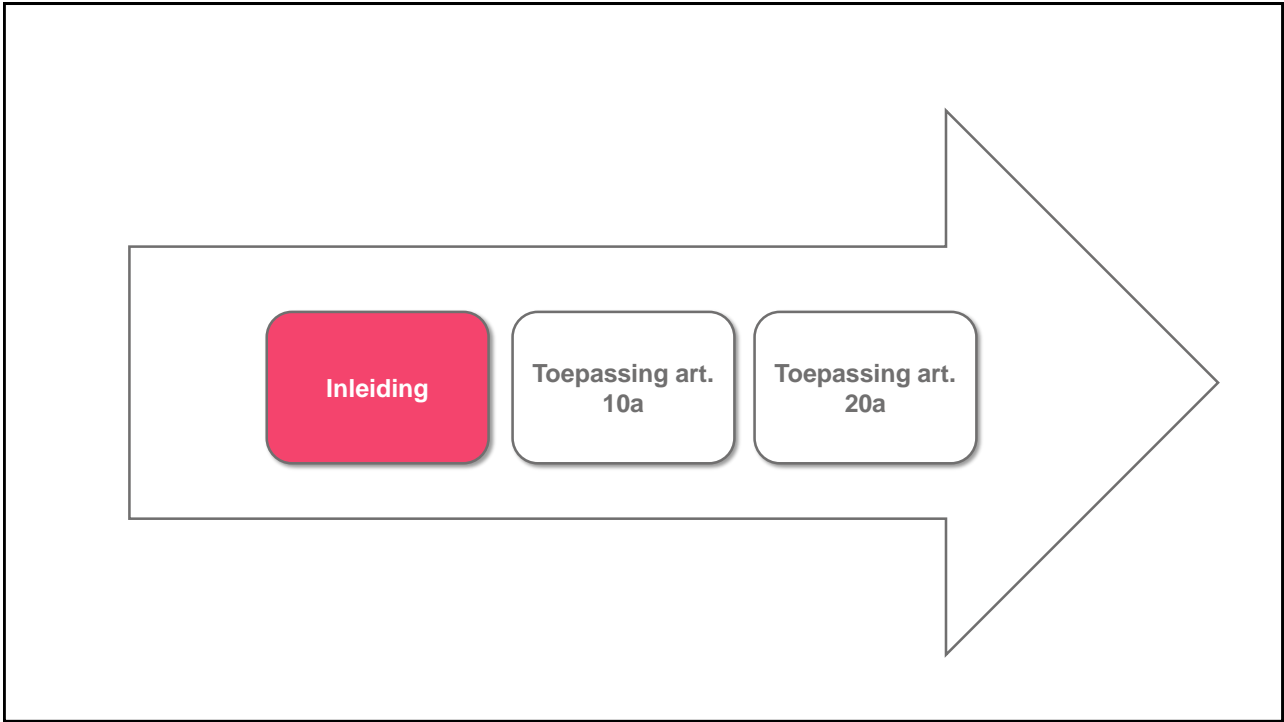
### Agenda

Inleiding

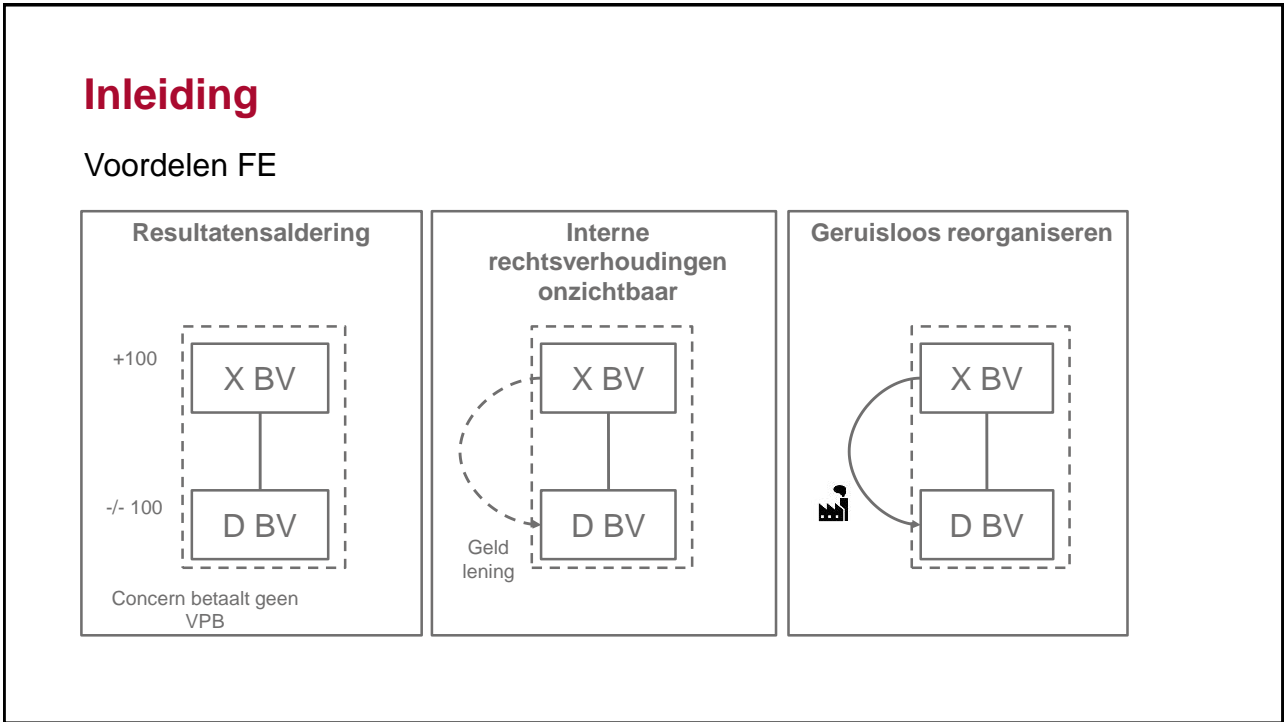
Toepassing art.  
10a

Toepassing art.  
20a

2



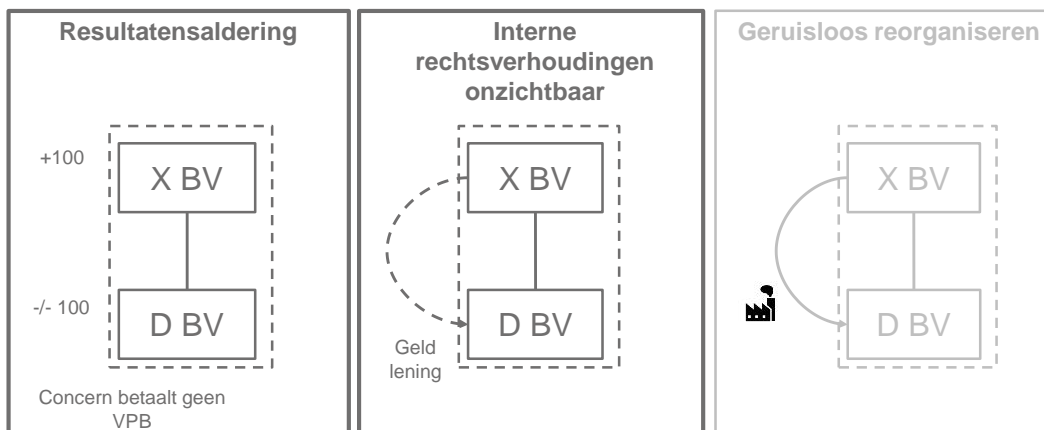
3



4

## Inleiding

Geraakt door maatregelen



5

## Inleiding

Abstractiebenadering

Art. 15:

(..)

16. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.

6

## Inleiding

### Abstractiebenadering

Stap 1: doen alsof er geen FE is (stand-alone benadering)

Art. 15:

(..)

16. **In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel.** Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.

7

## Inleiding

### Abstractiebenadering

Stap 2: voor zover winst → optellen bij FE-winst

Art. 15:

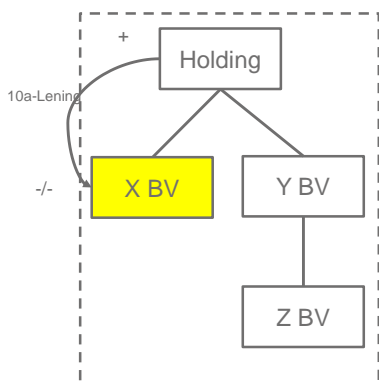
(..)

16. **In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel.** **Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.**

8

## Inleiding

Arm's length principe wel/niet van belang?



**Art. 15, lid 16:**

Toepassing art. 10a alsof géén FE (eerste volzin)

Rente wordt van aftrek uitgesloten (tweede volzin)

Wat indien sprake is van een renteloze lening?

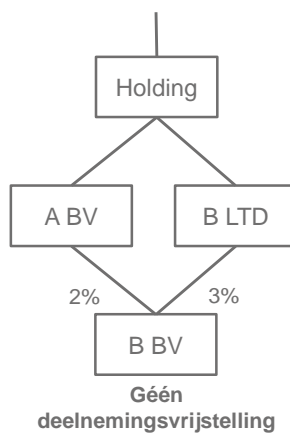
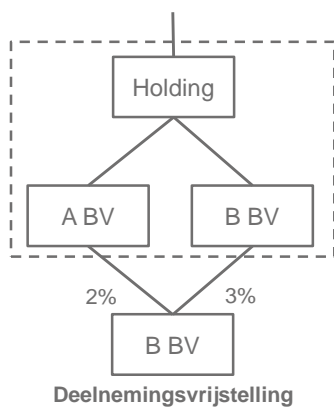
Binnen FE, dus geen zakelijke rente

**Ziet art. 15, lid 16 ook op totaalwinst?**

9

## Inleiding

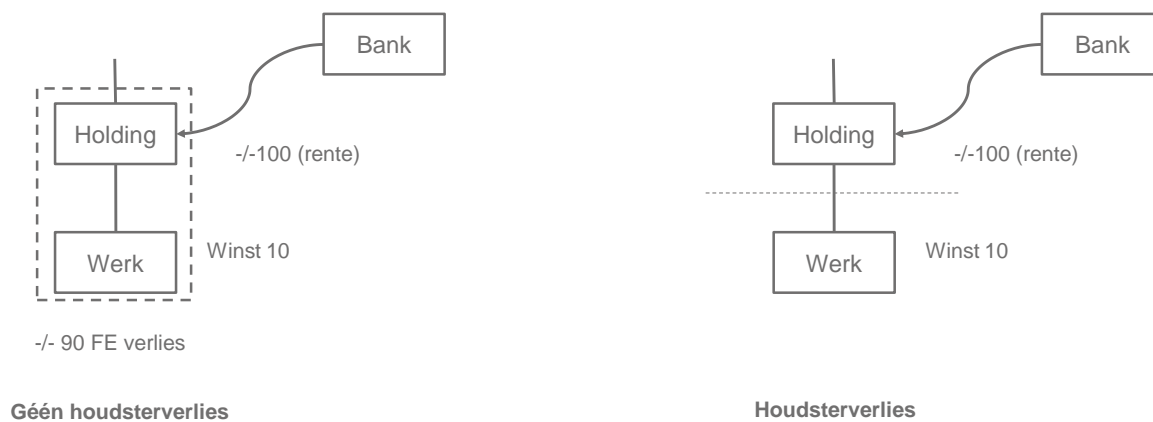
“Kwetsbare” maar niet-gerepareerde regelingen: art. 13 lid 2 Wet VPB



10

## Inleiding

“Kwetsbare” maar niet-gerepareerde regelingen: art. 20, lid 4 Wet VPB



11

## Inleiding

Terugwerkende kracht

Tot 1 januari 2018 (was tot 25 oktober 2017, 11.00uur)

Reeds bestaande fiscale eenheden

Reeds bestaande schulden

Reeds verrichte rechtshandelingen

Belangenwijzigingen (20a) vanaf 25 oktober 2017, 11.00uur)

Reeds geleden, maar nog niet verrekenende verliezen

12

## Inleiding

Overgangsregeling

Alleen voor art. 10a-rente

Tot 31 december 2018

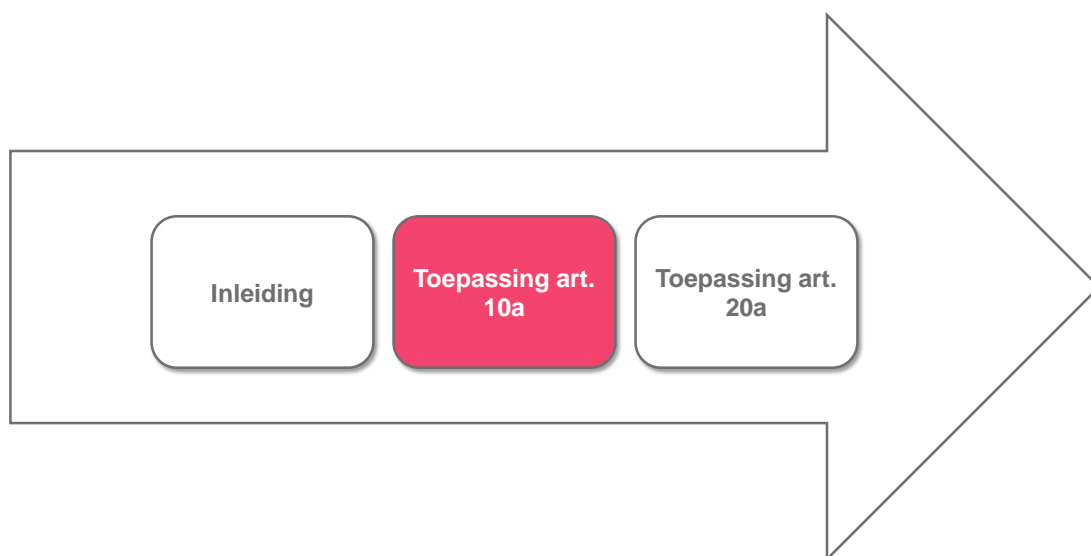
Bestaande schulden

Reeds verrichte rechtshandelingen

Rente tot en met € 100.000

Tenzij niet in overwegende mate zakelijke overwegingen (schuld + rechtshandeling)?

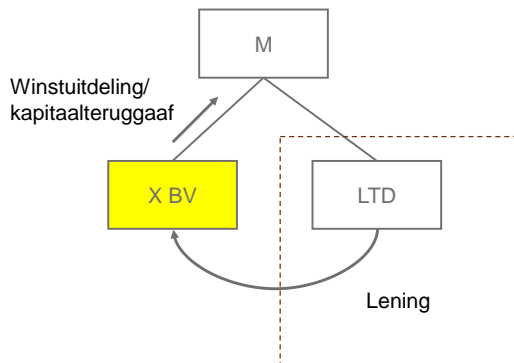
13



14

## Toepassing art. 10a Wet VPB

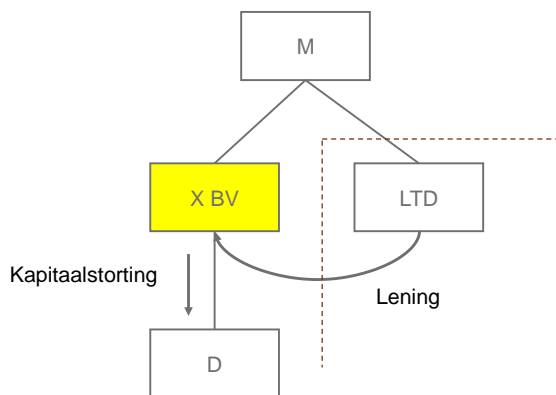
Art. 10a, lid 1, onderdeel a (winstuitdeling)



15

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Art. 10a, lid 1, onderdeel b (kapitaalstorting)

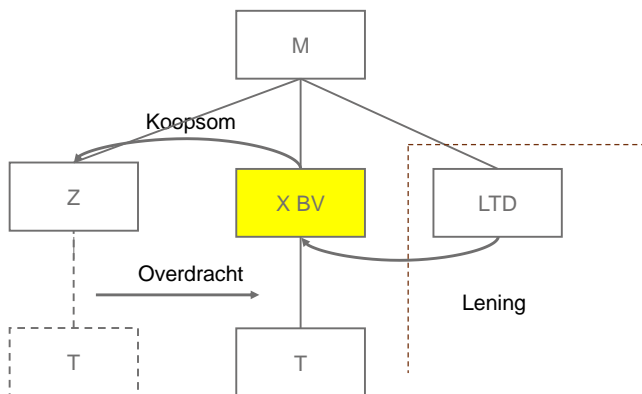


16



## Toepassing art. 10a Wet VPB

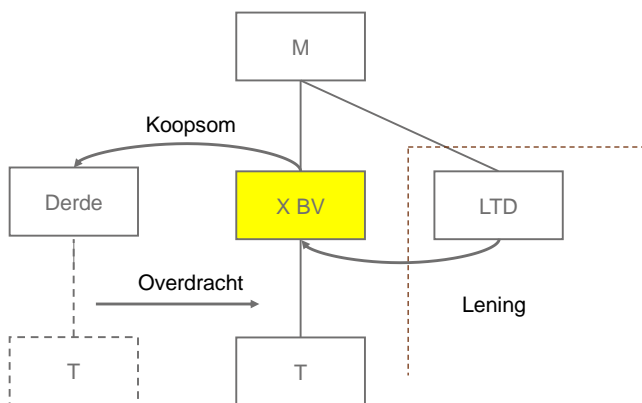
Art. 10a, lid 1, onderdeel c (interne verhangning)



17

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Art. 10a, lid 1, onderdeel c (externe acquisitie)

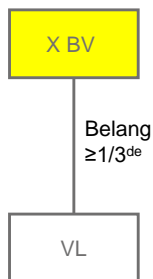


18

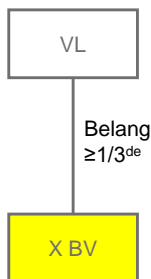
## Toepassing art. 10a Wet VPB

Art. 10a, lid 4: verbondenheid

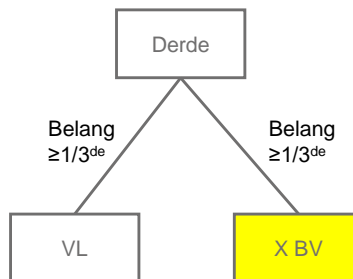
Lid 4, onderdeel a  
"dochter"



Lid 4, onderdeel b  
"moeder"



Lid 4, onderdeel c  
"zuster"



19

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Art. 10a, lid 3: tegenbewijs

1) In overwegende mate zakelijke overwegingen

- Schuld en
- Rechtshandeling

*Of*

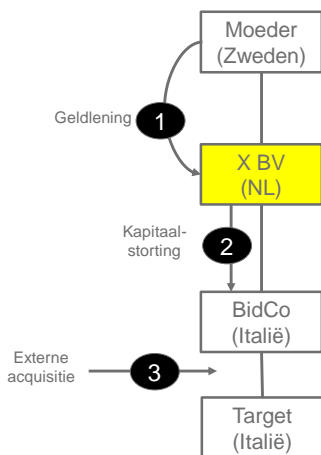
2) Rente wordt belast naar Nederlandse maatstaven tegen 10%

- Tenzij bate valt in compensabel verlies; of
- Tenzij inspecteur onzakelijkheid aannemelijk maakt

20

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Per-element-arrest HR 8 juli 2016, BNB 2016/197



Keuzevrijheid bij financieringswijze

Keuze voor een Nederlandse vennootschap mag zijn ingegeven door fiscale motieven

Niet onzakelijk omgeleide schuld is zakelijk indien rechtshandeling zakelijk is

Compenserende heffing toetsen bij feitelijke financier

Prejudiciële vragen over per elementbenadering!

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Voorgestelde tekst art. 15, lid 16

“16. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Voorgestelde tekst art. 15, lid 16

“16. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Voorgestelde tekst art. 15, lid 16

“16. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Voorgestelde tekst art. 15, lid 16

“16. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, **toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel.** Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Voorgestelde tekst art. 15, lid 16

“16. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. **Voor zover** door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij **winst tot uitdrukking komt** en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Voorgestelde tekst art. 15, lid 16

“16. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt **en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid**, wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.”

27

## Toepassing art. 10a Wet VPB

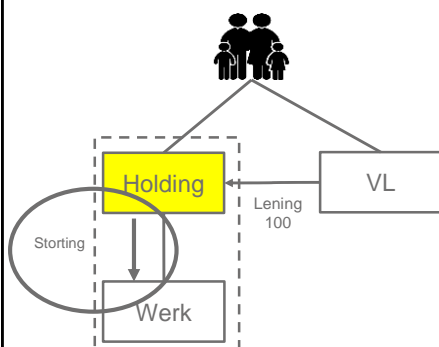
Voorgestelde tekst art. 15, lid 16

“16. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid worden de artikelen 10a, 13, negende tot en met vijftiende en zeventiende lid, 13l en 20a, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, toegepast als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel. Voor zover door de toepassing van de eerste zin bij een maatschappij winst tot uitdrukking komt en die winst zonder toepassing van die zin niet tot uitdrukking zou komen bij de fiscale eenheid, **wordt die winst bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid in aanmerking genomen.**”

28

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Zichtbare 10a-lening, onzichtbare rechtshandeling



### Art. 15, lid 16:

Toepassing art. 10a, lid 1-b alsof géén FE (eerste volzin)

Kapitaalstorting wordt zichtbaar (eerste volzin)

Rente van 5 wordt van aftrek uitgesloten (tweede volzin)

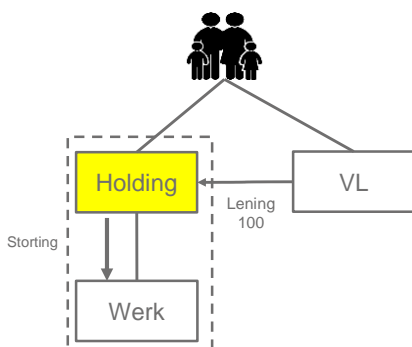
Leveren tegenbewijs ex art. 10a, lid 3:

- a. In overwegende mate zakelijke overwegingen
- b. Compenserende heffing

29

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Zichtbare 10a-lening, onzichtbare rechtshandeling



### Oplossing?

Aflossen 10a-schuld

Fusie Holding BV en Werk BV?

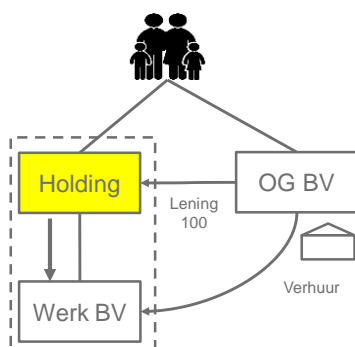
Fusie Holding BV en VL

Lening renteloos maken?

30

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Zichtbare 10a-lening, onzichtbare rechtshandeling



**Oplossing: fusie crediteur en debiteur**

10a-schuld verdwijnt

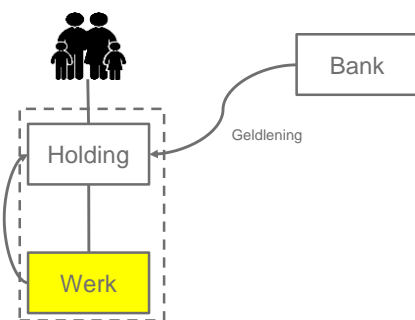
Fusifaciliteit IB en VPB mogelijk

Fusifaciliteit OVB mogelijk? (art. 15-1-h WBR en 5bis UB BRV)

31

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Onzichtbare 10a-lening, onzichtbare rechtshandeling



**Art. 15, lid 16:**

Toepassing art. 10a, lid 1-a alsof géén FE (eerste volzin)

Rente van 5 wordt van aftrek uitgesloten en dus opgeteld bij de winst (tweede volzin)

Leveren tegenbewijs ex art. 10a, lid 3:

- a. In overwegende mate zakelijke overwegingen
- b. Compenserende heffing

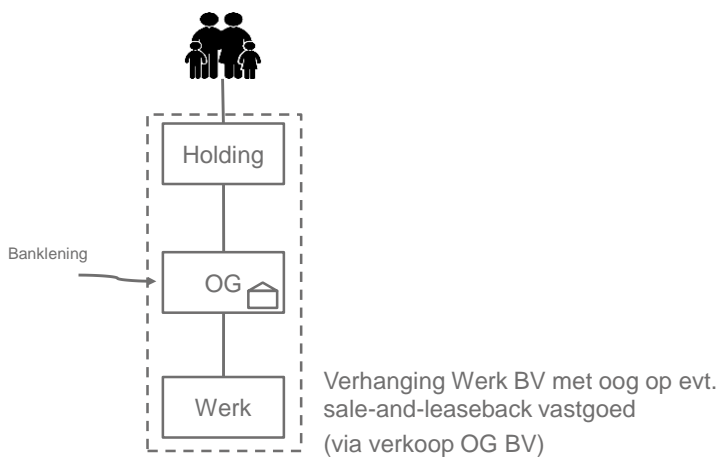
NB verliezen bij Holding (ivm rente op banklening)

32



## Toepassing art. 10a Wet VPB

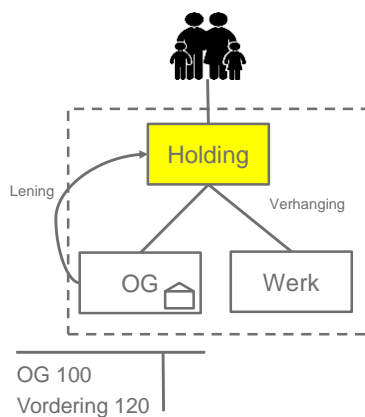
Onzichtbare 10a-lening, onzichtbare rechtshandeling



33

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Onzichtbare 10a-lening, onzichtbare rechtshandeling



### Art. 15, lid 16:

Toepassing art. 10a, lid 1-c alsof géén FE (eerste volzin)

Rente van 5 wordt van aftrek uitgesloten en dus opgeteld bij de winst (tweede volzin)

Leveren tegenbewijs ex art. 10a, lid 3:

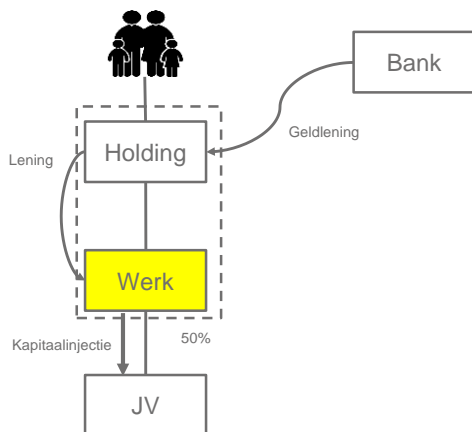
- a. In overwegende mate zakelijke overwegingen
- b. Compenserende heffing

NB verliezen bij OG BV?

34

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Onzichtbare 10a-lening, zichtbare rechtshandeling



### Art. 15, lid 16:

Toepassing art. 10a, lid 1-c alsof géén FE (eerste volzin)

Rente van 5 wordt van aftrek uitgesloten en dus opgeteld bij de winst (tweede volzin)

Leveren tegenbewijs ex art. 10a, lid 3:

- In overwegende mate zakelijke overwegingen
- Compenserende heffing

NB verliezen bij Holding (ivm rente op banklening)

35

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Tegenbewijs: in overwegende mate zakelijke overwegingen

NnaV (p. 35):

“Hoewel de rente en lening binnen een fiscale eenheid zonder de nadere maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel niet zichtbaar zouden zijn als gevolg van de consolidatie, is dat gegeven als zodanig onvoldoende voor een geslaagd beroep op de dubbele zakelijkheidstoets.”

NnaV (p. 40):

“Voor de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 moet op basis van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen gedaan worden alsof er geen fiscale eenheid is, zodat dezelfde toetsing van de aangedragen zakelijke motieven plaatsvindt als bij de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 in een grensoverschrijdende casus.”

36

## Toepassing art. 10a Wet VPB

### Tegenbewijs: compenserende heffing

NnaV (p. 40):

“Voor de toepassing van de compenserendeheffingstoets moet ook rekening worden gehouden met horizontale verliesverrekening, zoals ook blijkt uit de wettekst van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969.”

NnaV (p. 41):

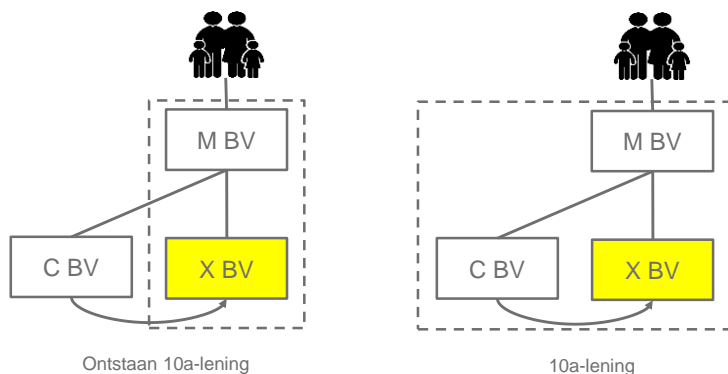
“Vervolgens heeft de inspecteur wel de mogelijkheid om zo nodig aannemelijk te maken dat de schuld is aangegaan met het oog op het verrekenen van verliezen (of andersoortige aanspraken) welke in het jaar zelf zijn ontstaan dan wel op korte termijn zullen ontstaan (artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969). Dat is in grote mate afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval (waaronder de voorzienbaarheid van de verliezen op het moment van het aangaan van de schuld).”

37

## Toepassing art. 10a Wet VPB

### Compenserende heffing bij interne leningen

→ Schuldeiser is later gevoegd



MvT (p. 14):

Schuldeiser is later gevoegd.

In het algemeen zal aan de compenserende heffingstoets zijn voldaan tenzij:

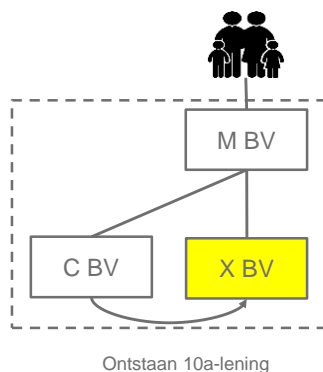
- voorvoegingsverliezen bij schuldeiser

38

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Compenserende heffing bij interne leningen

→ Schuld is aangegaan binnen fiscale eenheid



MvT (p. 14):

Vordering/schuld relatie ontstaan binnen fiscale eenheid.

In het algemeen zal aan de compenserende heffingstoets zijn voldaan tenzij:

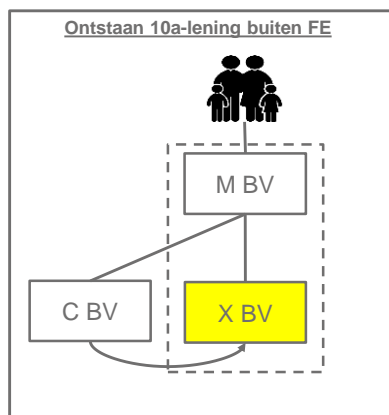
- voorvoegingsverliezen bij schuldeiser
- verrekenbare verliezen bij FE

39

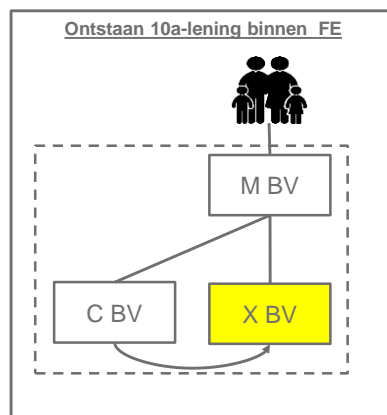
## Toepassing art. 10a Wet VPB

Compenserende heffing bij interne leningen

→ Waarom dit verschil?



VERSUS

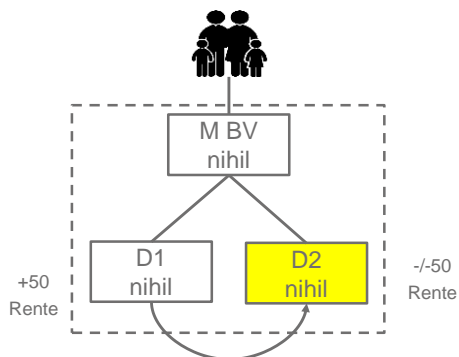


40

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Compenserende heffing bij interne leningen

→ Voorbeeld 1 (geen voorvoegingsverlies + geen FE-verlies t.t.v. vertrekken lening)



Wat is de FE winst?

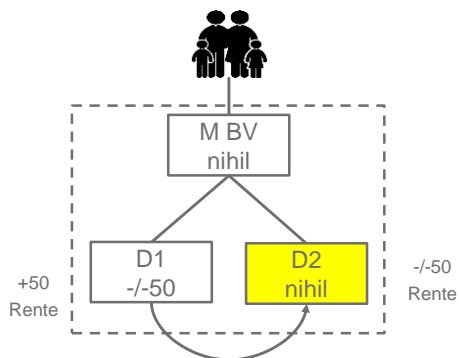
- a) Nihil
- b) 50
- c) 100

41

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Compenserende heffing bij interne leningen

→ Voorbeeld 2 (geen voorvoegingsverlies + geen FE-verlies t.t.v. vertrekken lening)



Wat is de FE winst?

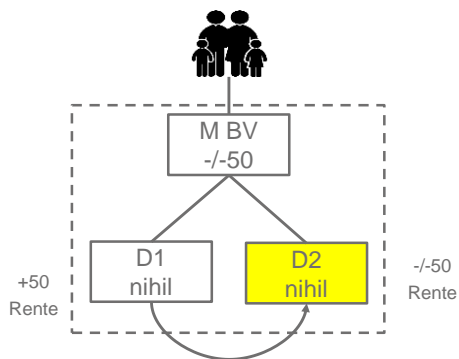
- a) -/-50
- b) Nihil
- c) +50

42

## Toepassing art. 10a Wet VPB

Compenserende heffing bij interne leningen

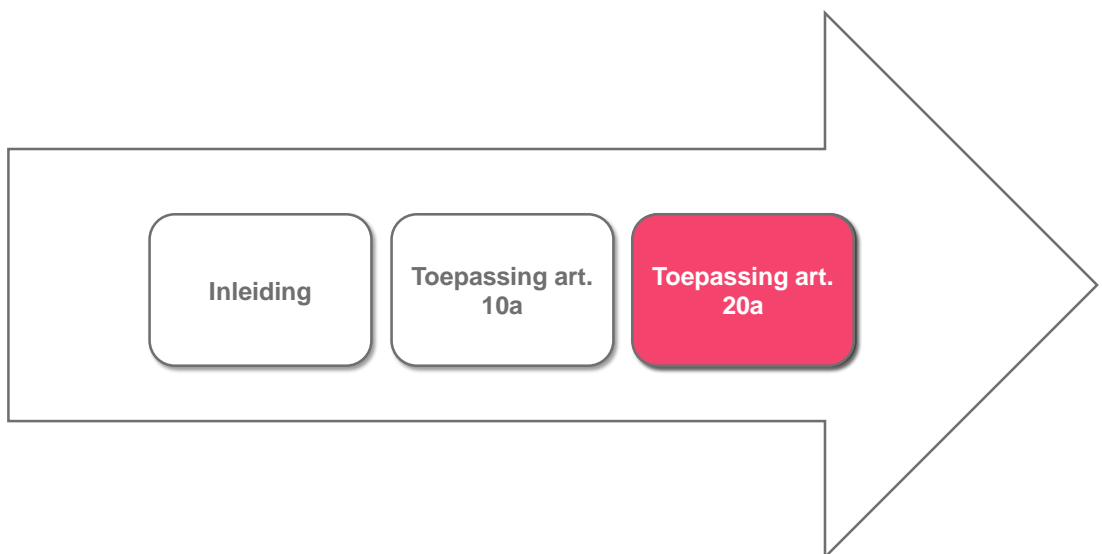
→ Voorbeeld 3 (geen voorvoegingsverlies + geen FE-verlies t.t.v. vertrekken lening)



Wat is de FE winst?

- a) -/-50
- b) Nihil
- c) +50

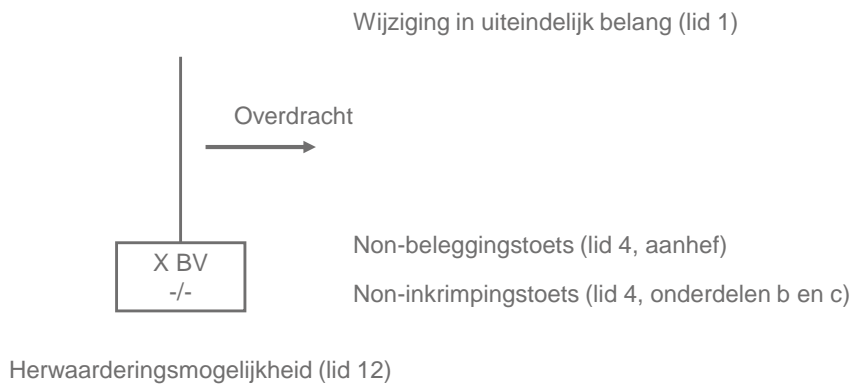
43



44

## Toepassing art. 20a Wet VPB

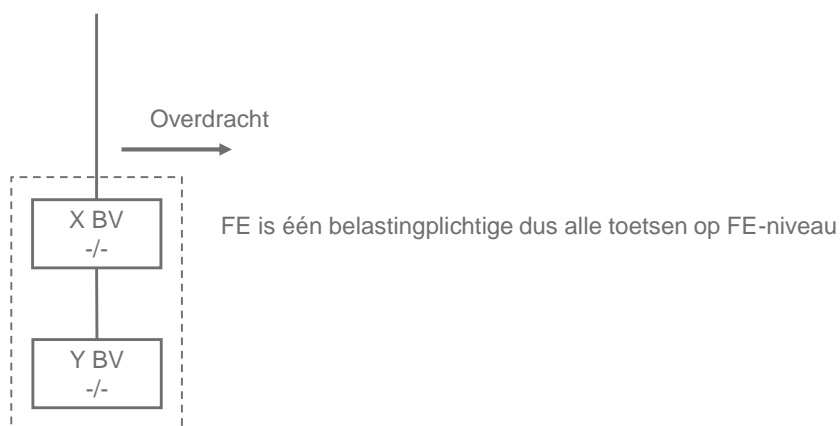
Art. 20a in een notendop



45

## Toepassing art. 20a Wet VPB

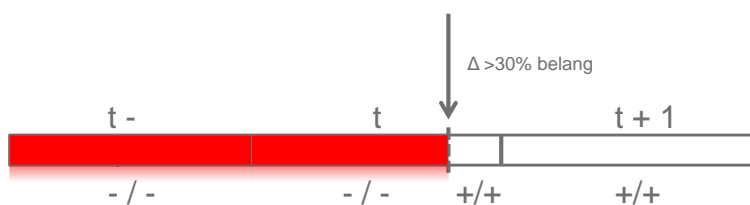
Werking art. 20a



46

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Werking art. 20a: géén binnenjaarse verliesverrekening mogelijk



47

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Werking art. 15, lid 17

Voor de toepassing van lid 16 worden onder 20a-verliezen verstaan de verliezen toerekenbaar aan een belastingplichtige op stand-alone basis.

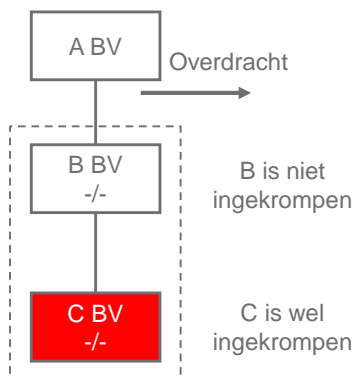
Voor hierdoor verliezen niet langer voorwaarts verrekenbaar zijn, kunnen die verliezen niet voorwaarts worden verrekend met de belastbare winst van de belastingplichtige waarin het uiteindelijke belang in belangrijke mate is gewijzigd

48



## Toepassing art. 20a Wet VPB

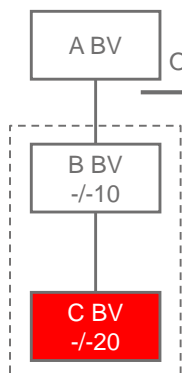
Voorbeeld MvT: standaard casus



49

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Voorbeeld MvT: met getallen



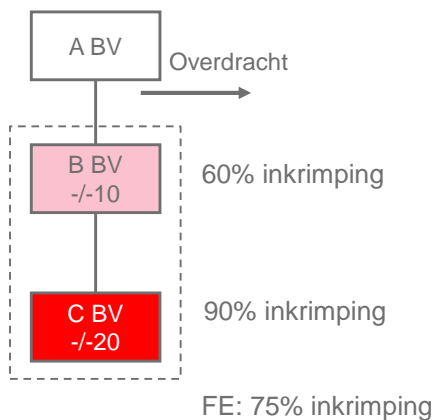
Wat is het verrekenbare verlies na de overdracht?

- a) 30
- b) 10
- c) 20
- d) 0

50

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Voorbeeld MVT: uitleg in het voordeel van belastingplichtige?



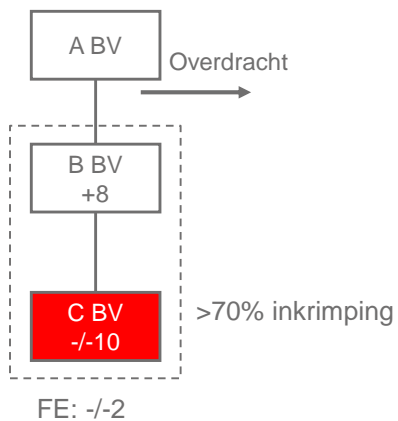
Wat is het verrekenbare verlies na de overdracht?

- a) 30
- b) 10
- c) 20
- d) 0

51

## Toepassing art. 20a Wet VPB

FE verlies bestaat uit + en -/-



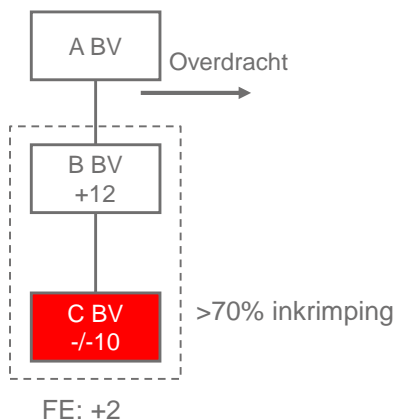
Wat is het niet-verrekenbare 20a-verlies?

- a) 0
- b) 10
- c) 2

52

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Geen FE verlies, wel stand-alone verlies



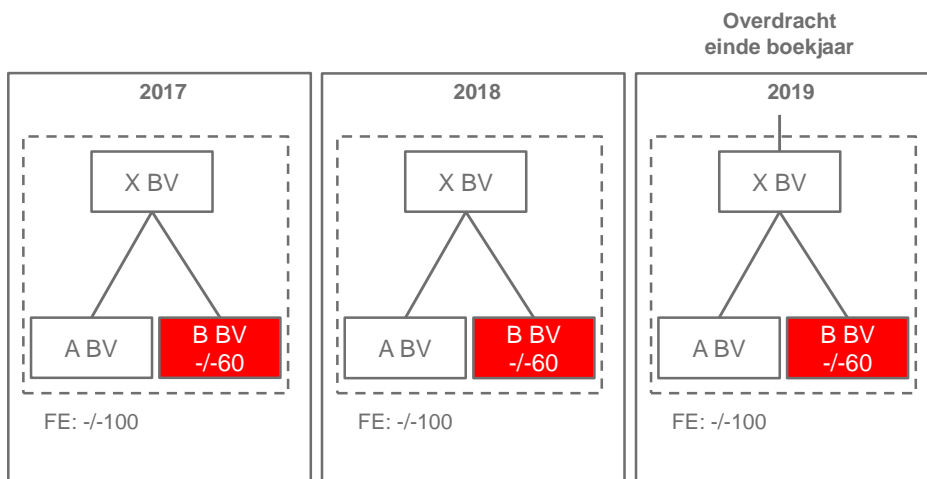
Wat is het niet-verrekenbare 20a-verlies?

- a) 0
- b) 10
- c) 2

53

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Terugwerkende kracht?



Wat is compensabel FE verlies per 1-1-2020?

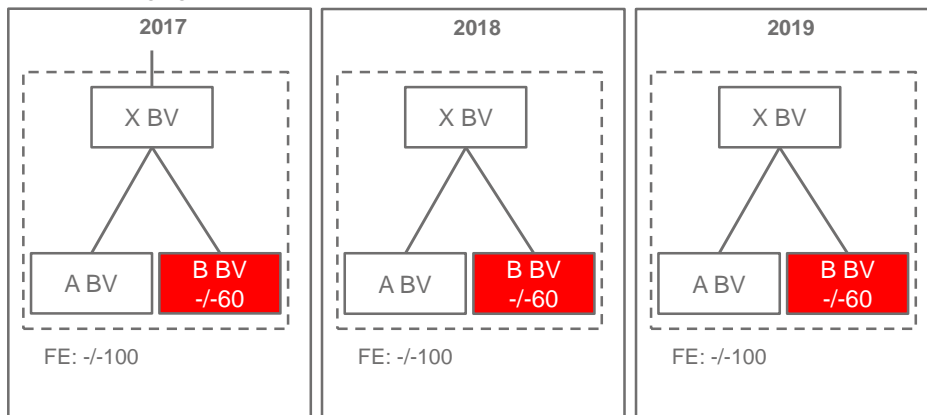
- a) 0 (alle verliezen vervallen)
- b) 120 (3x60 vervalt)
- c) 300 (alle verliezen blijven intact)

54

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Terugwerkende kracht?

Overdracht  
1-10-2017



Wat is compensabel FE verlies per 1-1-2019?

- a) 0 (alle verliezen vervallen)
- b) 300 (alle verliezen blijven intact)

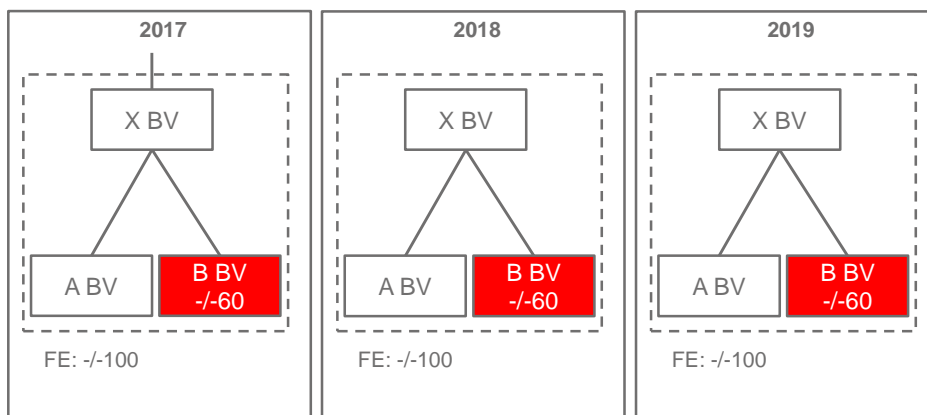
55

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Terugwerkende kracht?

Overdracht 20%  
1-1-2017

Overdracht 20%  
31-12-2018



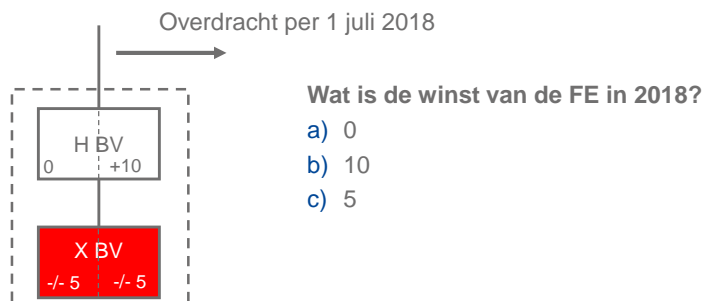
Wat is compensabel FE verlies per 1-1-2020?

- a) 0 (alle verliezen vervallen)
- b) 60 (2x60 vervalt)
- c) 300 (alle verliezen blijven intact)

56

## Toepassing art. 20a Wet VPB

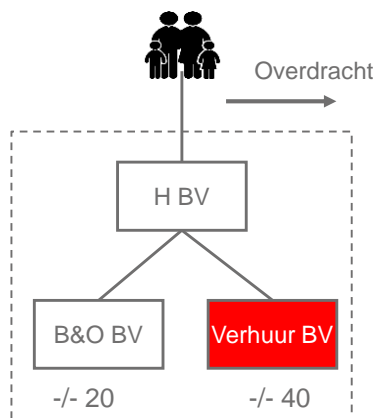
Overdracht tijdens boekjaar



57

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Toepassing non-beleggingstoets (20a, lid 4, aanhef jo. lid 8)



Huidige regels:

art. 20a, lid 4, aanhef (non-beleggingstoets):

Bezittingen minimaal 9 maanden niet >50% beleggingen

Toetsen op niveau FE. Verliezen Verhuur BV blijven bestaan.

Obv art. 15, lid 16 en 17:

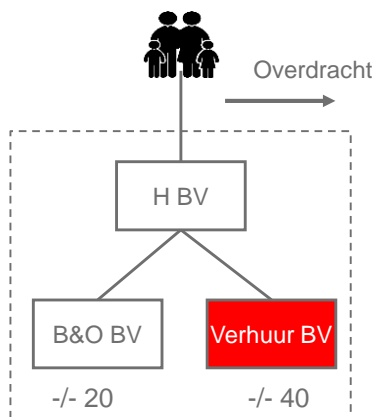
FE wegdenken dus Verhuur BV zelfstandig toetsen

Stand-alone verliezen van 40 vervallen o.g.v. art. 20a, lid 8

58

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Toepassing herwaarderingsmogelijkheid



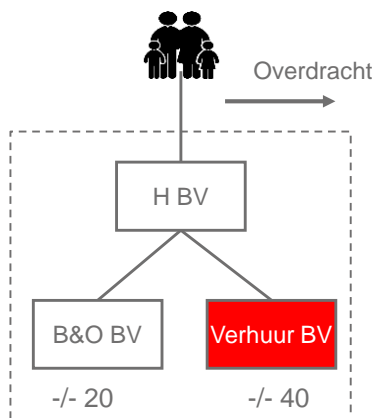
Mag H BV herwaardenen op grond van art. 20a, lid 12?

- a) Ja
- b) Nee

59

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Toepassing herwaarderingsmogelijkheid



Mag Verhuur BV herwaardenen op grond van art. 20a, lid 12?

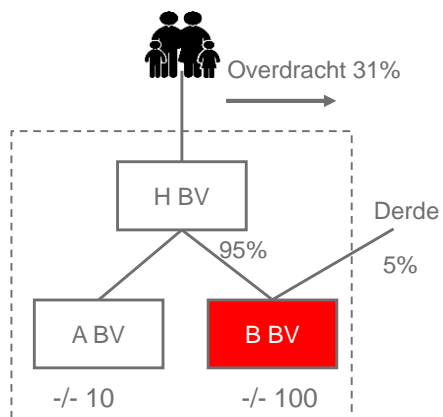
- a) Ja
- b) Nee

Wat als op te herwaardenen vermogensbestanddeel een 15ai-claim rust?

60

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Omvang belangenwijziging



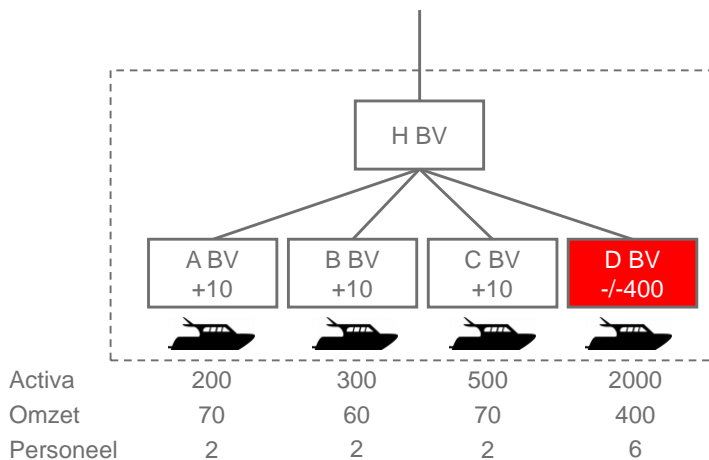
Wat is verrekenbare verlies

- a) 0
- b) 100
- c) 110

61

## Toepassing art. 20a Wet VPB

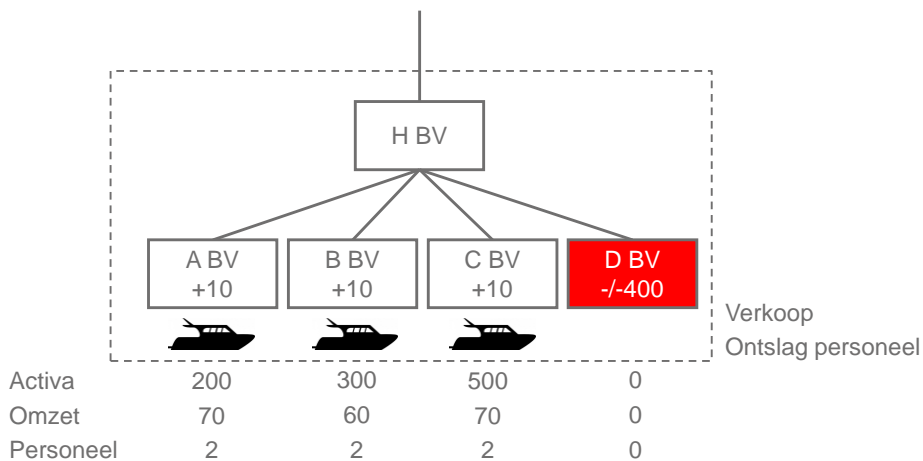
Non-inkrimpingstoets



62

## Toepassing art. 20a Wet VPB

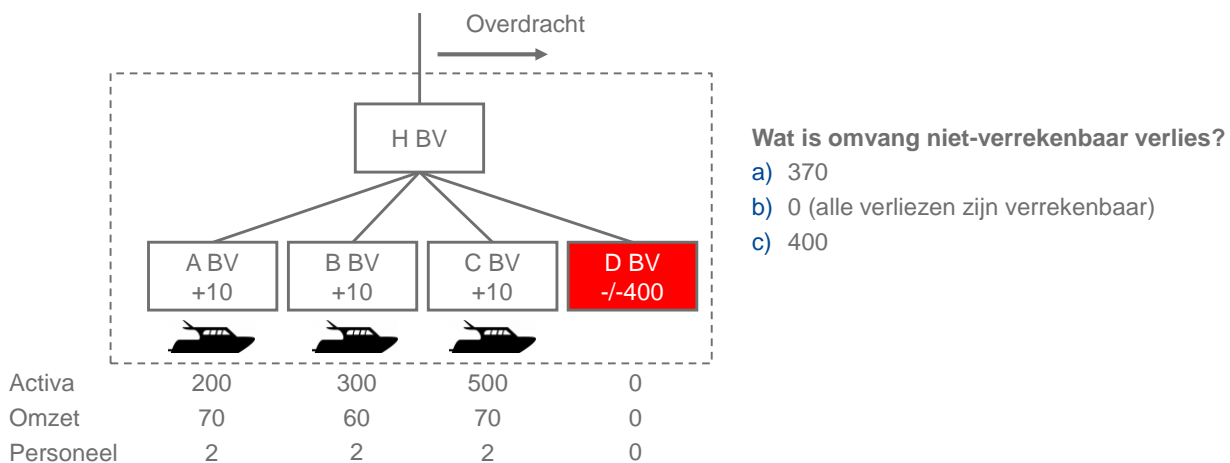
Non-inkrimpingstoets



63

## Toepassing art. 20a Wet VPB

Non-inkrimpingstoets



64



