

Gevolgen verbreken fiscale eenheid voor de VPB



Met de ieder jaar veranderende tarieven voor de VPB en misschien bij uw bv omstandigheden die gewijzigd zijn kan het fiscaal voordeliger zijn om de bestaande fiscale eenheid voor de VPB te verbreken. Soms is dat verbreken zelfs een moeite als er niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan. Waar moet u dan allemaal rekening mee houden?

Aan het ontrafelen van de fiscale eenheid zitten een aantal fiscale haken en ogen die u niet moet onderschatten. Zo is er de verplichte herwaardering van transacties die binnen de fiscale eenheid hebben plaatsgevonden. De Belastingdienst is dan ook een alert toeschouwer en zal kritisch kijken naar de uiteindelijke bestemming van vermogensbestanddelen waarmee ten tijde van de fiscale eenheid is geschoven.

Weer zelfstandige ondernemingen

Na de verbreking zijn de ondernemingen die tot de fiscale eenheid behoorden, weer zelfstandige ondernemingen voor de VPB. Dit betekent dat de bv's weer afzonderlijk VPB-aangifte moeten doen en dus ook afzonderlijk een aanslag krijgen opgelegd.

Als de fiscale eenheid uit meerdere ondernemingen bestaat, hoeft de fiscale eenheid niet per se in z'n geheel te worden verbroken. Het is prima mogelijk dat één dochter uit de fiscale eenheid treedt en dat de andere dochters samen met de moeder een fiscale eenheid blijven vormen.

De beëindiging van een fiscale eenheid brengt bijvoorbeeld met zich mee dat vanaf het moment van beëindiging er (weer) sprake is van een deelneming. Dit brengt met zich mee dat de verkoop van de aandelen onder de deelnemingsvrijstelling valt, wat weer betekent dat een boekwinst over een dergelijke verkoop niet belast is.

Als de fiscale eenheid niet langer aan één of meer van de gestelde voorwaarden voor een fiscale eenheid VPB (zie kader) voldoet, eindigt deze van rechtswege. Dit is bijvoorbeeld het geval als de moedermaatschappij (een deel van) de aandelen in de dochter aan een derde verkoopt, waardoor niet meer wordt voldaan aan de 95%-bezitseis.

De fiscale eenheid eindigt ook bij certificering of verpanding van aandelen. Een fiscale eenheid tussen een holding-bv en een werkmaatschappij eindigt zodra de aandelen van de werkmaatschappij worden verkocht. Dit is direct het geval per transactiedatum.

Voorwaarden om fiscale eenheid VPB aan te gaan

In artikel 15 van de Wet op de VPB staat onder welke voorwaarden belastingplichtigen voor de VPB samen een fiscale eenheid aan kunnen gaan. Hiervoor moeten zij aan de volgende voorwaarden voldoen:

- de moederonderneming moet ten minste 95% van de aandelen met stemrecht van de dochtermaatschappij bezitten;
- alle betrokken ondernemingen moeten in Nederland zijn gevestigd;
- ondernemingen hebben hetzelfde boekjaar;
- de ondernemingen zijn aan hetzelfde belastingregime onderworpen;
- de winst van de ondernemingen wordt op dezelfde manier berekend;
- de dochterondernemingen zijn nv of bv;
- de ondernemingen hebben een verzoek ingediend bij de Belastingdienst om een fiscale eenheid te vormen.

Beëindigen op verzoek

Een fiscale eenheid kan ook op gezamenlijk verzoek van de moeder- en de dochtermaatschappij(en) worden beëindigd. In dit verzoek meldt u voor welke dochters de ontvoeging geldt en met ingang van welk tijdstip het ontvoegen moet plaatsvinden. Dit tijdstip kan niet vóór de datum van indiening van het verzoek liggen. Het verzoek dient u in bij de inspecteur die de aangifte VPB behandelt. De fiscus beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

Als een dochtermaatschappij in het zicht van liquidatie wordt ontvoegd, moet u de schulden van de dochter voorafgaand aan de ontvoeging waarderen op de bedrijfswaarde. De fiscale reserves moet u toevoegen aan de winst. De 'winst' die hierdoor ontstaat, is belast binnen de fiscale eenheid. Hierdoor wordt het gebruik van de liquidatieverliesregeling voor deelnemingen beperkt.

Een dochtermaatschappij is vanaf het moment dat deze niet meer onder de fiscale eenheid valt weer zelfstandig belastingplichtig. Vindt de verbreking plaats in de loop van het boekjaar, dan begint voor de dochter een nieuw (kort) boekjaar, dat aan het einde wordt afgesloten en waarover zij zelfstandig aangifte moet doen. Het resultaat van de dochter tot de datum van ontvoeging, komt voor rekening van de moedermaatschappij.

U moet voor de moeder in verband met de belastingplicht van de dochtermaatschappij bij haar aangifte twee vermogensopstellingen toevoegen: één waaruit het vermogen van de dochter blijkt en één waaruit de verhoudingen met de ontvoegde dochter blijken.

Post 'deelneming' op balans

Bij de verbreking neemt de dochter haar eigen activa en passiva over van de moedermaatschappij. Deze zet ze op haar eigen balans. Bij de moeder verdwijnen die activa en passiva van de balans en keert de post 'deelneming' terug. De waarde waartegen de dochter de activa en passiva op haar balans opneemt, komt overeen met de (boek)waarde ervan op de balans van de moeder.

De waarde die aan de deelneming wordt toegekend, moet u in overleg met de accountant vaststellen. De dochter treedt in de voetsporen van de moedermaatschappij. Dit houdt in dat desinvesteringstermijnen overgaan op de dochter.

Er wordt ook wel eens oneigenlijk gebruik gemaakt van de fiscale eenheid

Onderlinge schulden en vorderingen tussen de verschillende ondernemingen zijn onzichtbaar gedurende de fiscale eenheid. Bij de ontvoeging moet u deze weer zichtbaar maken. Hierbij moet u de geldende waarderingsvoorschriften in acht nemen. U moet een vordering onmiddellijk voorafgaand aan de ontvoeging waarderen op de nominale waarde of, als dat lager is, op de bedrijfswaarde.

De onderneming die schuldenaar is, moet de hiertegenover staande schuld waarderen op de nominale waarde. Een toekomstige waardeangroei van de vordering blijft buiten beschouwing bij de bepaling van de winst van de schuldeiser.

Antimisbruikbepalingen in wetgeving

Rond het einde van een fiscale eenheid en de ontvlechting van de ondernemingen kan er heel wat misgaan, waarbij ook wel eens oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de fiscale eenheid. Om dit te vermijden heeft de wetgever de antimisbruikbepaling in de Wet op de VPB opgenomen. Deze bepaling ziet bijvoorbeeld op aandelentransacties met derden. Dit kan het beste worden verduidelijkt aan de hand van een casus:

Een moedermaatschappij draagt enkele activa binnen een fiscale eenheid over aan een speciaal daarvoor opgerichte dochter. De boekwinst van de overdracht wordt op grond van de wettelijke regels binnen de fiscale eenheid niet in aanmerking genomen. Verkoopt de moeder vervolgens haar aandelen in de nieuw opgerichte bv, dan valt de 'boekwinst' op de aandelen op grond van de deelnemingsvrijstelling buiten de belastingheffing. Had de moeder de activa verkocht, dan was de boekwinst hiervan wél belast.

Om deze vorm van misbruik tegen te gaan, volgen sancties als bij de verbreking van de fiscale eenheid in de voorgaande zes kalenderjaren binnen de fiscale eenheid is geschoven met een vermogensbestanddeel met een positieve stille reserve, zoals een bedrijfspand.

De sanctietermijn is korter als binnen een fiscale eenheid een reorganisatie plaatsvindt waarbij een onderneming – of een zelfstandig deel hiervan – overgaat naar een dochtermaatschappij. De sanctietermijn is dan drie kalenderjaren (in plaats van zes kalenderjaren), als de overdracht plaatsvindt tegen uitreiking van eigen aandelen in de dochter.

Voorbeeld sanctie fiscale eenheid VPB

Bv P en bv Q vormen een fiscale eenheid. Bv Q gaat gebukt onder een schuldenlast van € 250.000. De aandeelhouders zijn niet bereid tot een kapitaalinjectie. Een faillissement is hierdoor op termijn onafwendbaar. De schuldeisers van bv Q kunnen nog maximaal € 25.000 uit de boedel terugkrijgen. Voorafgaand aan het faillissement wordt de fiscale eenheid verbroken. Op grond van de waarderingvoorschriften moet de schuld van de dochtermaatschappij (bv Q) aan de schuldeisers op de (laatste) balans van de fiscale eenheid worden gewaardeerd op € 25.000. Aangezien de schuldenlast van de dochter eerst voor € 250.000 op de balans stond, moet de fiscale eenheid VPB betalen over een vrijvalwinst van € 225.000 (€ 250.000 -/- € 25.000). Ook een eventueel aanwezige herinvesteringsreserve moet aan de fiscale winst worden toegevoegd.

Afrekenen bij verbreken eenheid

De sanctie houdt in dat de waarde van de activa en passiva waarmee is geschoven, direct voor de verbreking van de fiscale eenheid op de waarde in het economisch verkeer moeten worden gesteld. Anders gezegd: u moet alsnog afrekenen over de stille reserve. De gedwongen afrekening blijft beperkt tot het overgedragen vermogensbestanddeel.

Na de afrekening mag het overgedragen vermogensbestanddeel op de waarde in het economisch verkeer worden gesteld. Het is raadzaam om de waarde in het economisch verkeer van de 'vershoven' vermogensbestanddelen op cruciale overgangsmomenten goed vast te leggen. Als u namelijk kunt aantonen dat de waarde op het moment van de overdracht lager is dan de waarde op het ontvoeringstijdstip, dan mag u van deze lagere waarde uitgaan.

Dit is een artikel van de redactie van Fiscaal Rendement

Fiscaal Rendement is dé informatiebron voor fiscaal geïnteresseerde ondernemers en hun financiële adviseurs. Wat is er veranderd in de fiscale praktijk, en hoe kunt u als specialist deze informatie direct in uw dagelijkse werk toepassen? U weet het dankzij nieuws en praktische artikelen over onder meer inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, heffing en invordering, bezwaar en beroep en BTW.

De onafhankelijke en ervaren redactie van Fiscaal Rendement zit bovenop het nieuws en vertelt u als eerste wat de ontwikkelingen zijn. Altijd in heldere taal en met een praktische insteek, zodat u de informatie direct kunt vertalen naar uw eigen werksituatie. Fiscaal Rendement is daarnaast multimediaal. De voor uw vakgebied relevante informatie verschijnt:

- ✓ dagelijks op het digitale platform Rendement Online, waar u onder meer het laatste nieuws, checklists, rekentools, maatwerkbrieven en verdiepingsartikelen tot uw beschikking heeft;
- ✓ wekelijks gebundeld in een e-mailnieuwsbrief;
- ✓ maandelijks in het vakblad Fiscaal Rendement, boordevol nieuws en achtergrondartikelen, digitaal en op de mat;
- ✓ tweemaandelijks in een handzaam themadossier: een pocketboekje dat iedere editie een complex onderwerp uitdiept.



Rendement is een succesvolle uitgeverij van met name praktische vakbladen en digitale ondersteuning.

Het assortiment bestaat uit een crossmediaal portfolio: van printuitgaven zoals magazines en themadossiers tot online ondersteuning in de vorm van digitale naslagwerken, e-nieuwsbrieven, een vragenservice en tools.

www.rendementuitgeverij.nl