

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met het voorkomen van langdurig uitstel van verliesnemering ingevolge de liquidatie- en stakingsverliesregeling en het inperken van de reikwijdte van deze regelingen (Wet beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN.....	2
1.	Inleiding.....	2
2.	Hoofdpijnen van het voorstel.....	2
3.	Vormgeving.....	4
4.	Budgettaire aspecten.....	13
5.	EU-aspecten.....	14
6.	Gevolgen voor het bedrijfsleven.....	14
7.	Uitvoeringskosten Belastingdienst.....	14
8.	Consultatie.....	15
9.	Monitoring.....	16
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING.....	17

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Op Prinsjesdag 2019 heeft het kabinet aangekondigd de liquidatie- en stakingsverliesregeling in de vennootschapsbelasting te beperken langs de lijnen van het (concept-)initiatiefwetsvoorstel van de Tweede Kamerleden Snels (GroenLinks), Leijten (SP) en Nijboer (PvdA).¹ Met dit wetsvoorstel stelt het kabinet beperkingen aan de reikwijdte van deze regelingen voor. Op hoofdlijnen wordt het door de voorgestelde beperkende voorwaarden niet langer mogelijk voor een belastingplichtige om het tijdstip waarop een liquidatie- of stakingsverlies kan worden genomen naar willekeur te plannen. Dat geldt voor alle belastingplichtigen, ongeacht de omvang van het liquidatie- of stakingsverlies. Daarnaast worden liquidatie- en stakingsverliezen voor zover de omvang daarvan groter is dan € 5 miljoen (franchise) en die opkomen buiten de Europese Unie (EU), de Europese Economische Ruimte (EER) of een staat waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten niet langer in aanmerking genomen. Naar het oordeel van het kabinet wordt met deze voorwaarden, die een verbreding van de grondslag tot gevolg hebben, de belastingheffing over winsten van multinationals evenwichtiger. Dat past ook in de gedachte van de Kamerbreed gesteunde motie van het Tweede Kamerlid Omtzigt c.s.² die aanleiding was voor het instellen van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals (Adviescommissie) en die oproept tot het verkennen van maatregelen om de belastingheffing over winsten van multinationals eerlijker te maken, terwijl Nederland aantrekkelijk blijft voor Nederlandse hoofdkantoren. De Adviescommissie heeft zich in het rapport “Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting” ook uitgelaten over de liquidatie- en stakingsverliesregeling.³ Het kabinet is van mening dat de richting waarvoor wordt gekozen met dit wetsvoorstel past binnen een van de belangrijke doelstellingen die ten grondslag lag aan de aanbevelingen van de Adviescommissie: het creëren van een ondergrens in de vennootschapsbelasting voor bedrijven met winstgevende activiteiten in Nederland.

2. Hoofdlijnen van het voorstel

Nederland heeft een open economie met veel bedrijven die ook in het buitenland actief zijn. In de vennootschapsbelasting zijn de deelnemingsvrijstelling en de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten erop gericht om bedrijven die in het buitenland actief zijn zoveel mogelijk onder gelijke fiscale voorwaarden te laten concurreren met lokale bedrijven die aldaar actief zijn. Op grond van de deelnemingsvrijstelling is de winst die een Nederlands belastingplichtige moedervennootschap ontvangt door middel van een uitkering door een binnenlandse of buitenlandse dochtervennootschap (net als andere voordelen uit hoofde van een deelneming) onder voorwaarden vrijgesteld. Dit betekent dat niet alleen winsten (zoals dividenden en vervreemdingsvoordelen) onbelast zijn, maar ook dat verliezen niet aftrekbaar zijn. Die winsten of verliezen zijn immers doorgaans al op het niveau van de dochtervennootschap in aanmerking

¹ Initiatiefwetsvoorstel Wet aanpassing liquidatie- en stakingsverliesregeling in de vennootschapsbelasting, 16 april 2019.

² Kamerstukken II 2018/19, 35110, nr. 11.

³ Adviescommissie belastingheffing van multinationals, *Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting*, 15 april 2020. Over de wenselijkheid van deze maatregel bestaat echter geen consensus binnen de Adviescommissie.

genomen. Dubbele belastingheffing wordt daarmee zoveel mogelijk voorkomen door op het niveau van de moedervereniging een winst (positief of negatief) vrij te stellen.

De liquidatieverliesregeling vormt een uitzondering op de deelnemingsvrijstelling. Op grond van de liquidatieverliesregeling kan een belastingplichtige verliezen die ontstaan als gevolg van de liquidatie van een binnenlandse of buitenlandse deelneming (een ontbonden lichaam) toch in aanmerking nemen. De gedachte achter de liquidatieverliesregeling is om verlies dat bij liquidatie van een deelneming opkomt, bij de moedervereniging tot uitdrukking te brengen, aangezien anders in het geheel geen verlies in mindering kan worden gebracht. De stakingsverliesregeling vormt een uitzondering op de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. De stakingsverliesregeling, die ziet op stakingsverliezen die een belastingplichtige realiseert wanneer hij ophoudt winst uit een andere staat te genieten (bijvoorbeeld met behulp van een vaste inrichting), is vergelijkbaar met de liquidatieverliesregeling. Met dit wetsvoorstel beperkt het kabinet de reikwijdte van deze regelingen.

De berichtgeving in de media over de belastingafdracht van multinationals, de bevindingen tijdens de rondetafelgesprekken hierover in de Tweede Kamer⁴ en de impact van de liquidatie- en stakingsverliesregeling op de belastinggrondslag van Nederlandse belastingplichtigen in combinatie met de mogelijkheid om de aftrekposten tot elk gewenst moment uit te stellen, hebben aanleiding gevormd voor het (concept-)initiatiefwetsvoorstel. Het kabinet omarmt met dit wetsvoorstel de hoofdlijnen van dit (concept-)initiatiefwetsvoorstel.

De deelnemings- en objectvrijstelling (met de liquidatie- en stakingsverliesregeling als onderdelen daarvan) kunnen ondernemerschap over de grens stimuleren. Belastingplichtigen kunnen hierdoor op de buitenlandse markten onder fiscaal gelijke omstandigheden met lokale bedrijven concurreren. Het kabinet staat nog steeds achter de oorspronkelijke doelstellingen van zowel de deelnemingsvrijstelling en de objectvrijstelling als de liquidatieverliesregeling en de stakingsverliesregeling, mede ook omdat dit kabinet juist ondernemerschap over de grens voor kleinere ondernemers beoogt te stimuleren. Dit neemt niet weg dat de huidige liquidatie- en stakingsverliesregeling een zeer ruime mogelijkheid bieden om in wezen verliezen die in het buitenland opkomen ten laste te brengen van de Nederlandse belastinggrondslag. Deze mogelijkheid kan onder omstandigheden dermate ruim zijn, dat het kabinet de opvatting van de initiatiefnemers deelt dat een versoering van deze regelingen passend is binnen een evenwichtig belastingstelsel en ter voorkoming van uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag. Immers, op die manier worden de mogelijkheden voor belastingplichtigen om als gevolg van deze regelingen langdurig in een positie te komen waardoor zij in Nederland geen vennootschapsbelasting betalen, beperkt. Daarbij heeft het kabinet ook oog voor soortgelijke regelingen in andere landen. De behandeling van liquidatie- en stakingsverliezen uit het buitenland in Nederland wordt door de voorgestelde beperkingen niet significant ongunstiger dan de behandeling van dergelijke verliezen in andere landen. Daarom is het kabinet van mening dat de aanpassingen niet zullen leiden tot een verslechtering van de positie van Nederland ten opzichte van omliggende landen. Tegen deze achtergrond stelt het kabinet voor om door middel van enkele nieuwe voorwaarden beperkingen aan te brengen in de huidige regelingen.

⁴ Zie bijvoorbeeld het rondetafelgesprek in de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer over de belastingafdracht van multinationals op 29 mei 2019.

De voorgestelde beperkingen van de liquidatie- en stakingsverliesregeling treden in werking per 1 januari 2021 waarbij de bepalingen voor het eerst van toepassing zijn op boekjaren die starten op of na 1 januari 2021.

3. Vormgeving

Bij de uitwerking van het onderhavige wetsvoorstel is aangesloten bij de teksten en uitgangspunten uit het (concept-)initiatiefwetsvoorstel. De verschillen in dit wetsvoorstel ten opzichte van die teksten komen onder andere voort uit de keuze die is gemaakt om de nieuwe voorwaarden te integreren in de wetssystematische opbouw van de huidige liquidatie- en stakingsverliesregeling. Daarnaast worden enkele aanvullende aanpassingen ten opzichte van het (concept-)initiatiefwetsvoorstel voorgesteld om de mogelijkheid om de nieuwe voorwaarden te omzeilen, te beperken en de eenvoud en daarmee de uitvoerbaarheid van de regelingen te vergroten.

3.1. Vormgeving van de nieuwe voorwaarden

Voorgesteld wordt om de liquidatieverliesregeling te beperken door de regeling uit te breiden met drie nieuwe voorwaarden: een kwantitatieve, een territoriale en een temporele voorwaarde.

3.2. Kwantitatieve en territoriale voorwaarde

Het onderhavige wetsvoorstel beperkt de liquidatieverliesregeling door onder andere een territoriale voorwaarde toe te voegen. Om te verzekeren dat de voorgestelde beperking enkel onder het bereik van de vrijheid van vestiging valt, wordt tevens een kwantitatieve voorwaarde toegevoegd. Deze voorwaarden zijn enkel van toepassing voor zover een liquidatieverlies meer bedraagt dan € 5 miljoen (franchise). Een liquidatieverlies boven deze franchise wordt slechts (volledig) in aanmerking genomen indien:

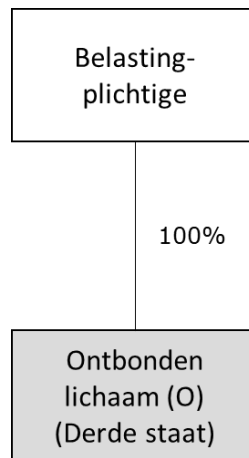
- de belastingplichtige doorslaggevende zeggenschap heeft in het ontbonden lichaam (al dan niet tezamen met andere lichamen waarin de belastingplichtige doorslaggevende zeggenschap heeft) (kwantitatieve voorwaarde); en
- het ontbonden lichaam is gevestigd in Nederland, een andere lidstaat van de EU, de EER of een staat waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten (territoriale voorwaarde).

3.2.1 Franchise

Als gevolg van de franchise worden liquidatieverliezen van € 5 miljoen of minder niet in aftrek beperkt op grond van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde. Dit betekent dat ook een liquidatieverlies afkomstig uit een derde land of afkomstig uit een deelneming waarin de belastingplichtige geen kwalificerend belang houdt, toch in aanmerking kan worden genomen voor zover dat verlies de franchise niet te boven gaat en wordt voldaan aan de overige voorwaarden van de regeling (waaronder de voorgestelde temporele voorwaarde die hieronder nader wordt

toegelicht). Het grootste deel van de belastingplichtigen zal als gevolg van de franchise dan ook niet geraakt worden door de kwantitatieve en territoriale voorwaarde.

Voorbeeld 1



In voorbeeld 1 bedraagt het liquidatieverlies op ontbonden lichaam O, gevestigd in een derde staat, in totaal € 15 miljoen. Omdat het ontbonden lichaam is gevestigd in een derde staat, wordt niet voldaan aan de territoriale voorwaarde (dit wordt in paragraaf 3.2.3 nader toegelicht). Het bedrag van de franchise van € 5 miljoen wordt als liquidatieverlies in aanmerking genomen (indien ook aan de overige voorwaarden is voldaan). Het overige gedeelte van het liquidatieverlies (€ 10 miljoen) wordt niet in aanmerking genomen. Indien het liquidatieverlies in totaal € 3 miljoen zou bedragen (en ook aan de overige voorwaarden is voldaan), dan zou het gehele liquidatieverlies in aanmerking worden genomen, aangezien de omvang van het verlies kleiner is dan de franchise.

Het kabinet heeft ervoor gekozen om de voorgestelde franchise uit het (concept-)initiatiefwetsvoorstel over te nemen zodat belastingplichtigen met relatief beperkte liquidatieverliezen op investeringen die zij vaak voor de lange termijn in een deelneming hebben gedaan, niet in aanraking komen met de voorgestelde kwantitatieve en territoriale voorwaarde. Deze twee voorwaarden richten zich namelijk op grotere liquidatieverliezen die in belangrijkere mate een instrument vormen waarmee belastingplichtigen de grondslag in een bepaald jaar, of – bij verliesverrekening – van een voorafgaand jaar of toekomstige jaren, aanzienlijk kunnen verlagen. De voorwaarden hebben tot doel om dit bovenmatige gebruik van de liquidatieverliesregeling in te perken. Desalniettemin kunnen ook belastingplichtigen met een liquidatieverlies van meer dan € 5 miljoen het liquidatieverlies tot en met het bedrag van de franchise in aanmerking blijven nemen, zoals blijkt uit voorbeeld 1 (indien ook aan de overige voorwaarden van de regeling wordt voldaan, waaronder de voorgestelde temporele voorwaarde die hieronder nader wordt toegelicht).

De franchise is van toepassing per ontbonden lichaam afzonderlijk. Dit betekent dat een belastingplichtige voor elk afzonderlijk lichaam gebruik kan maken van de franchise. Hierop zouden belastingplichtigen kunnen structureren door investeringen ‘op te knippen’ in verschillende vennootschappen. Los van de vraag of dergelijke structuren – die in strijd zijn met de bedoeling van het onderhavige wetsvoorstel en slechts tot (hoofd)doel hebben om meerdere malen gebruik te maken van de franchise – kunnen worden bestreden met *fraus legis*, ligt het voorsnog niet voor de hand om hiervoor een gerichte antimisbruikbepaling in de wetgeving op te nemen. Daarmee zou

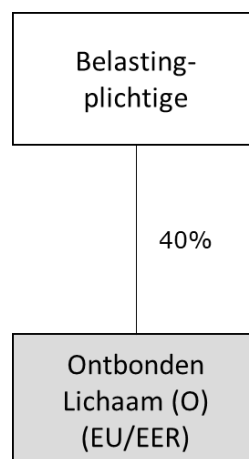
de regeling onnodig worden gecompliceerd. Mocht uit signalen uit de praktijk blijken dat belastingplichtigen op grote schaal proberen om op deze wijze de nieuwe beperkingen te omzeilen, dan zal alsnog worden gezien of aanvullende maatregelen wenselijk zijn.

3.2.2 Kwantitatieve voorwaarde

De kwantitatieve voorwaarde heeft als gevolg dat een liquidatieverlies voor zover dit meer bedraagt dan de franchise niet in aanmerking wordt genomen indien de belastingplichtige geen beslissende invloed heeft op de besluitvorming van de deelneming. Zonder bijzondere rechten of overeenkomsten (zoals bijvoorbeeld stemrechtovereenkomsten) is in beginsel aan de kwantitatieve voorwaarde voldaan indien een belastingplichtige meer dan 50% van de statutaire stemrechten in een deelneming bezit. De drempel voor toepassing van de kwantitatieve voorwaarde is overgenomen uit het (concept-)initiatiefwetsvoorstel.

Opgemerkt dient te worden dat de in de voorbeelden weergegeven percentages de statutaire stemrechten representeren. Voor de voorbeelden wordt aangenomen dat geen sprake is van andere omstandigheden die relevant zouden kunnen zijn bij de beoordeling of sprake is van beslissende invloed.

Voorbeeld 2



In voorbeeld 2 bezit de belastingplichtige slechts 40% van de statutaire stemrechten en aandelen in het ontbonden lichaam. Hiermee is niet voldaan aan de kwantitatieve voorwaarde.

De invulling van de kwantitatieve voorwaarde is ontleend aan vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU).⁵ Hiermee wordt beoogd dat de voorgestelde beperking enkel onder het bereik van de vrijheid van vestiging valt. Dit is noodzakelijk om te voorkomen dat een belastingplichtige succesvol een beroep kan doen op de vrijheid van kapitaalverkeer om een liquidatieverlies op een geliquideerde deelneming in een derde land in Nederland in aftrek te brengen. De vrijheid van kapitaal werkt immers ook ten opzichte van derde landen.

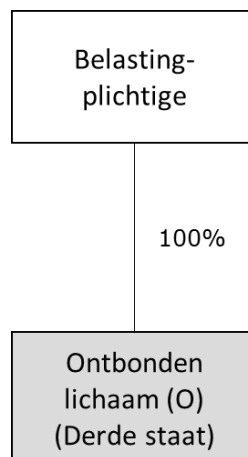
⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 13 april 2000, ECLI:EU:C:2000:205. Dit kan als vaste rechtspraak worden beschouwd. Zie ook HvJ EG 23 oktober 2007, ECLI:EU:C:2007:623.

Bij de beoordeling of de belastingplichtige aan de kwantitatieve voorwaarde voldoet, wordt tevens rekening gehouden met de belangen die worden gehouden door een lichaam waarin de belastingplichtige doorslaggevende zeggenschap heeft. Een nadere toelichting hierop is opgenomen in de artikelsgewijze toelichting.⁶

3.2.3 Territoriale voorwaarde

De territoriale voorwaarde heeft tot gevolg dat liquidatieverliezen enkel in aanmerking worden genomen indien verliezen afkomstig zijn uit Nederland, andere lidstaten van de EU of landen die onderdeel uitmaken van de EER. Daarnaast zullen op grond van de territoriale voorwaarde ook staten kwalificeren waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten dat een met artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie vergelijkbaar recht op de vrijheid van vestiging bevat. Het gaat hierbij enkel om de associatieovereenkomsten die rechtstreekse werking hebben voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting. De staten die als zodanig kwalificeren op grond van een dergelijke bepaling in een associatieovereenkomst, zullen worden opgenomen in de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971. Op dit moment kent alleen de associatieovereenkomst met Turkije een dergelijke vergelijkbare bepaling, die de introductie van nieuwe beperkingen van de vrijheid van vestiging verhindert.⁷

Voorbeeld 3



In voorbeeld 3 bezit de belastingplichtige 100% van de statutaire stemrechten en aandelen in het ontbonden lichaam. Het ontbonden lichaam is gevestigd in een derde staat. Hiermee is niet voldaan aan de territoriale voorwaarde.

3.2.4 Toetsingstijdstip kwantitatieve en territoriale voorwaarde

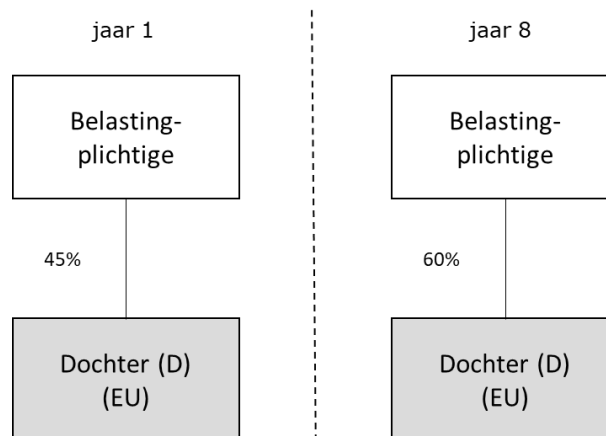
De toets of aan de nieuwe kwantitatieve en territoriale voorwaarde is voldaan, vindt in beginsel plaats op tijdstip direct voorafgaand aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam (toetsingstijdstip). Om te voorkomen dat eenvoudig aan de nieuwe

⁶ Toelichting op artikel 13d, tweede en vierde lid, Wet Vpb 1969.

⁷ Artikel 13 van de op 12 september 1963 te Ankara tot stand gekomen Overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en Turkije (PbEG 1964, 217) en artikel 41, eerste lid, van het op 23 november 1970 te Brussel tot stand gekomen Aanvullend Protocol bij de op 12 september 1963 te Ankara ondertekende Overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en Turkije (PbEG 1972, L 293) en HvJ EG 11 mei 2000, ECLI:EU:C:200:224.

voorwaarden kan worden ontkomen door kort voor het afronden van de liquidatie de structuur te wijzigen, is ervoor gekozen om een maatregel op te nemen die verplicht dat een belastingplichtige in de vijf jaren (vijf maal 365 dagen⁸) onmiddellijk voorafgaand aan het toetsingstijdstip eveneens aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde moet voldoen (toetsperiode). Indien dit niet het geval is, dan wordt het liquidatieverlies voor zover dit meer bedraagt dan de franchise niet in aanmerking genomen. Mogelijke alternatieve benaderingen om het ontlopen van de nieuwe voorwaarden te voorkomen stuiten op voor de praktijk complexe toerekeningsvraagstukken. Omwille van de eenvoud is gekozen voor een alles-of-nietsbenadering. Hiermee wordt tegelijkertijd de uitvoerbaarheid van de regeling vergroot.

Voorbeeld 4



In voorbeeld 4 bezit de belastingplichtige in jaar 1 in totaal 45% van de statutaire stemrechten en aandelen in dochtervennootschap D. In jaar 8 breidt hij dit belang uit naar 60% van statutaire stemrechten en aandelen. Later in dat jaar wordt D geliquideerd. Op het moment direct voorafgaand aan de voltooiing van de vereffening van het vermogen van D voldoet de belastingplichtige aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde. Er is immers sprake van een kwalificerend belang en de deelneming is gevestigd in een lidstaat van de EU. Vanwege de voorgestelde toetsperiode kan de belastingplichtige het liquidatieverlies echter niet in aanmerking nemen voor zover dit meer bedraagt dan de franchise. De belastingplichtige beschikt immers niet in de volledige toetsperiode over een kwalificerend belang in D.

Met betrekking tot het toetsingstijdstip van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde kent de regeling onder andere een versoepeling voor deelnemingen die binnen de vijfjaarstermijn als deelneming worden aangemerkt (bijvoorbeeld omdat ze in die periode zijn opgericht of verkregen). Zonder versoepeling zouden deze deelnemingen niet aan de kwantitatieve voorwaarde kunnen voldoen omdat de belastingplichtige bij aanvang van de vijfjaarstermijn nog geen belang had in het ontbonden lichaam.

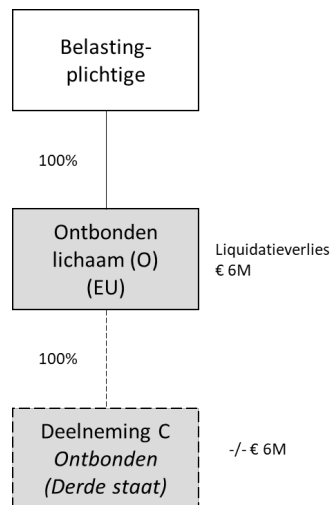
3.2.5 Samenhangende bepalingen

Het wetsvoorstel bevat tevens een doorkijkbepaling op grond waarvan wordt voorkomen dat aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde kan worden ontkomen door gebruik te maken van een

⁸ Bij een schrikkeljaar geldt een periode van 366 dagen.

(tussen)houdstervennootschap. Hoewel het om een complexe bepaling gaat, is deze bepaling essentieel om de doelstellingen van de nieuwe voorwaarden te bereiken.

Voorbeeld 5



In voorbeeld 5 realiseert de belastingplichtige een liquidatieverlies van € 6 miljoen op het ontbonden lichaam O. Aan de voorgestelde kwantitatieve en territoriale voorwaarde is voldaan. Het verlies van € 6 miljoen is volledig toerekenbaar aan de eerdere ontbinding van deelneming C. Bij toepassing van de doorkijkbepaling moet beoordeeld worden of de belastingplichtige ook een liquidatieverlies had kunnen nemen indien hij het belang in deelneming C direct had gehouden in plaats van via tussenhoudster O. In dat geval zou aan de voorgestelde territoriale voorwaarde niet voldaan zijn, aangezien C in een derde staat gevestigd is. Derhalve had enkel het bedrag van de franchise van € 5 miljoen in aanmerking kunnen worden genomen en was het liquidatieverlies ter grootte van € 1 miljoen in aftrek beperkt. Het gevolg is dat de belastingplichtige het liquidatieverlies dat tot uitdrukking komt als gevolg van de liquidatie van O, slechts in aanmerking kan nemen voor zover dat liquidatieverlies uitgaat boven het liquidatieverlies dat de belastingplichtige op deelneming C niet in aanmerking had kunnen nemen indien hij het belang in deelneming C direct had gehouden. Dit betekent dat als gevolg van de doorkijkbepaling, de belastingplichtige € 5 miljoen in aanmerking kan nemen bij de liquidatie van O. Het meerdere (€ 1 miljoen) komt niet voor aftrek in aanmerking.

3.3. Temporele voorwaarde

Naast de introductie van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde wordt ook een nieuwe voorwaarde voorgesteld op grond waarvan een liquidatieverlies enkel in aanmerking wordt genomen indien de liquidatie plaatsvindt binnen een termijn van drie kalenderjaren na het kalenderjaar waarin de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt dan wel het besluit daartoe is genomen (temporele voorwaarde). De temporele voorwaarde geldt voor alle liquidatieverliezen ongeacht de omvang daarvan. Anders dan bij de kwantitatieve en territoriale voorwaarde is de franchise bij de temporele voorwaarde dus niet van toepassing.

Een liquidatieverlies wordt in aanmerking genomen op het tijdstip waarop de vereffening is voltooid. Op grond van de huidige regeling geldt er geen termijn waarbinnen de vereffening moet zijn afgerond. Als gevolg hiervan bestaat de mogelijkheid om het daadwerkelijke vereffeningsmoment te plannen, waardoor het verlies kan worden genomen op het meest gunstige

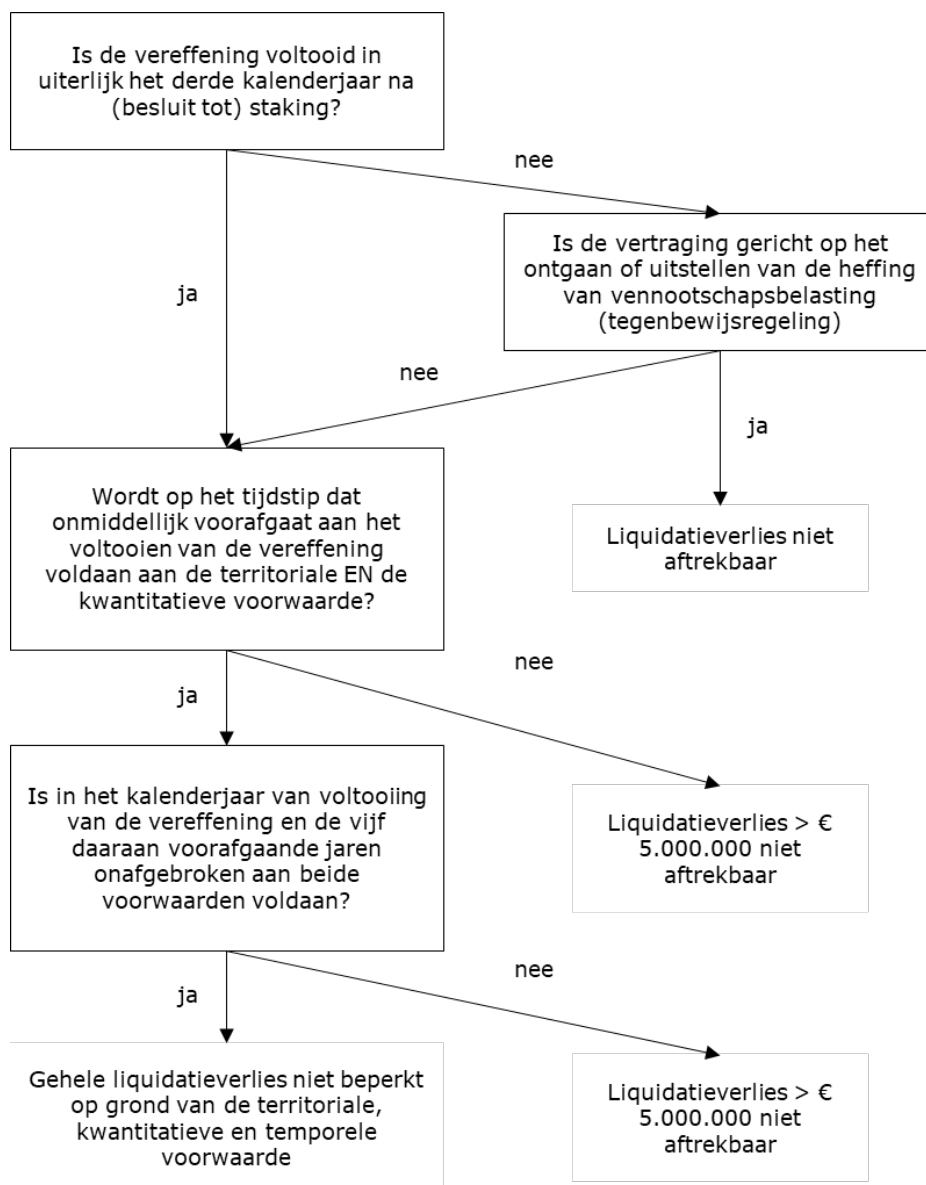
moment voor de belastingplichtige. De aantrekkelijkheid van deze uitstelmogelijkheid vindt zijn oorsprong in het feit dat het in aanmerking nemen van een liquidatieverlies kan worden uitgesteld tot het moment waarop hieraan de meeste behoefte bestaat bij de belastingplichtige. Op die manier kan een belastingplichtige wachten met het voltooiën van de vereffening tot het moment dat de belastingplichtige bijvoorbeeld verwacht weer in een winstgevende positie te komen. Het kabinet acht het niet wenselijk dat de liquidatieverliesregeling op deze wijze als planningsinstrument wordt gebruikt en stelt derhalve voor om de termijn waarin de liquidatie moet zijn afgerond te beperken tot, kort gezegd, drie kalenderjaren na het kalenderjaar waarin de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt dan wel het besluit daartoe is genomen. Indien de onderneming is gestaakt dan wel het besluit daartoe is genomen, ligt het immers voor de hand dat liquidatie op de korte termijn zal volgen. Het kabinet is van mening dat dit een redelijke termijn is waarbinnen de meeste liquidaties kunnen worden afgerond. Door tevens aan te sluiten bij een nagenoeg geheel gestaakte onderneming wordt voorkomen dat slechts een gering gedeelte van de onderneming wordt voortgezet met het oog op het ontkomen aan de temporele voorwaarde. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om zich te beroepen op de tegenbewijsregeling. In dat geval rust op de belastingplichtige een verzwaarde bewijslast om aan de hand van de feiten en omstandigheden van het concrete geval te doen blijken dat het op een later tijdstip voltooiën van de vereffening niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van de heffing van vennootschapsbelasting.

Ook voor de toepassing van de temporele voorwaarde is een doorkijkbepaling opgenomen die voorkomt dat een belastingplichtige zich eenvoudig aan de werking van die voorwaarde kan onttrekken. Deze bepaling bewerkstelligt dat de liquidatie van een (tussen)houdstervenvennootschap⁹ moet zijn afgerond binnen drie kalenderjaren na het kalenderjaar van (het besluit tot) staking van de onderneming van de eerder ontbonden deelneming of de activiteiten van de eerder gestaakte vaste inrichting. Als hieraan niet is voldaan en een beroep op genoemde tegenbewijsregeling niet slaagt, komt het liquidatieverlies dat ziet op het eerder ontbonden lichaam of de eerder gestaakte vaste inrichting niet voor aftrek in aanmerking.

3.4. Schematisch overzicht nieuwe voorwaarden

In de onderstaande figuur zijn de nieuwe voorwaarden in de liquidatieverliesregeling samengevat in een stroomdiagram. Het betreft een gesimplificeerde samenvatting van de nieuwe voorwaarden waarbij bijvoorbeeld geen rekening is gehouden met uitzonderingen die van toepassing kunnen zijn als gevolg van de voorgestelde doorkijkbepaling. Voorts ziet dit diagram enkel op de nieuwe voorwaarden die worden geïntroduceerd als gevolg van dit wetsvoorstel. Bij de vraag of een liquidatieverlies in aanmerking kan worden genomen, dient uiteraard tevens te worden voldaan aan de reeds bestaande voorwaarden van de liquidatieverliesregeling.

⁹ Hoewel strikt genomen geen sprake is van een (tussen)houdstervenvennootschap in geval van een vennootschap met een vaste inrichting in een andere staat.



In de praktijk kan zich een grote verscheidenheid aan casusposities voordoen. Met betrekking tot de toepassing van de liquidatieverliesregeling en deze nieuwe voorwaarden in een concreet geval kan binnen de daarvoor gestelde kaders zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst.

3.5. Stakingsverliesregeling

Voorgesteld wordt om in de stakingsverliesregeling een territoriale en temporele voorwaarde in te voeren die op vergelijkbare wijze uitwerken als de eerder besproken voorgestelde territoriale en temporele voorwaarde in de liquidatieverliesregeling. Vanwege de aard van de stakingsverliesregeling is invoering van een kwantitatieve voorwaarde niet aan de orde. De territoriale en temporele voorwaarde worden, net als de daarbij behorende flankerende maatregelen, geïntegreerd in de huidige stakingsverliesregeling.

Op grond van de voorgestelde territoriale voorwaarde is een stakingsverlies van meer dan € 5 miljoen alleen nog aftrekbaar indien het verlies is geleden uit hoofde van een onderneming in de EU, de EER of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de Europese Unie een

specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten. Voor twee typen investeringen in een derde staat blijft het vanwege de vrijheid van kapitaalverkeer, die ook jegens derde landen geldt, wel mogelijk om een stakingsverlies in aanmerking te nemen boven de franchise, te weten voor:

- een als belegging gehouden onroerende zaak die is gelegen in een derde staat; en
- een als belegging gehouden medegerechtigheid tot het vermogen van een in een derde staat gedreven onderneming.

Ook met betrekking tot de toepassing van de stakingsverliesregeling en deze nieuwe voorwaarden in een concreet geval kan binnen de daarvoor gestelde kaders zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst.

3.6. Overgangsrecht

Voorgesteld wordt om voor toepassing van de liquidatie- en stakingsverliesregeling een overgangsbepaling op te nemen met betrekking tot de temporele voorwaarde. De bepaling ziet op liquidaties en stakingen waarbij vóór 1 januari 2021 de onderneming van het ontbonden lichaam of de activiteiten van de belastingplichtige in de andere staat geheel of nagenoeg geheel zijn gestaakt dan wel daartoe is besloten. In dergelijke situaties kan een liquidatie- of stakingsverlies in aanmerking worden genomen indien uiterlijk op 31 december 2023 de vereffening van het vermogen van de deelneming is voltooid of de belastingplichtige is opgehouden winst te genieten uit die andere staat (mits op dat moment is voldaan aan de overige voorwaarden voor het in aanmerking nemen van een liquidatieverlies, waaronder de in dit wetsvoorstel opgenomen kwantitatieve en territoriale voorwaarde). Dit voorkomt dat belastingplichtigen in een dergelijke situatie geen of nog slechts een beperkte periode hebben om de vereffening van het vermogen te voltooien of om op te houden winst uit een andere staat te genieten. Het overgangsrecht voorziet tevens in een bepaling die het mogelijk maakt dat een liquidatie- of stakingsverlies ook na 31 december 2023 nog in aanmerking kan worden genomen, indien de belastingplichtige doet blijken dat het niet tijdig voltooien van de vereffening of de staking niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van de heffing van vennootschapsbelasting (tegenbewijsmogelijkheid).

Het wetsvoorstel bevat - in overeenstemming met het (concept-)initiatiefwetsvoorstel - geen overgangsbepaling met betrekking tot de kwantitatieve en de territoriale voorwaarden. Dit betekent dat beide voorwaarden voor het eerst van toepassing zullen zijn met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021. Het kabinet wil met de introductie van deze voorwaarden de belastingheffing over winsten van multinationals evenwichtiger maken. Dit verhoudt zich niet met een ruimhartige overgangsregeling ingeval het liquidatie- of stakingstraject in het verleden is aangevangen. Bovendien heeft het kabinet de voorgestelde voorwaarden reeds op Prinsjesdag 2019 aangekondigd.

Wel bevat het wetsvoorstel een specifieke overgangsbepaling met betrekking tot de doorkijkbepaling. Dit overgangsrecht ziet op de toepassing van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde in de liquidatieverliesregeling voor situaties waarin het ontbonden lichaam een deelneming of vaste inrichting had die is ontbonden of gestaakt voor 1 januari 2021. In deze gevallen is niet beoogd om met behulp van de (tussen)houdstervenootschap aan de toepassing

van de voorgestelde kwantitatieve of territoriale te ontkomen (deze waren immers nog niet van toepassing).

4. Budgettaire aspecten

4.1 Uitgangspunten van de raming

De raming van de budgettaire aspecten van het wetsvoorstel is gebaseerd op de gegevens uit de aangiften vennootschapsbelasting over het jaar 2017. Dit jaar is het meest recente jaar waarvan de aangiftegegevens volledig in de systemen zijn verwerkt. Voorts komen de gegevens grotendeel overeen met de cijfers uit voorafgaande jaren waardoor 2017 als representatief kan worden aangemerkt. Door de toetsperiode die geldt voor toepassing van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde wordt voorkomen dat belastingplichtigen in het zicht van liquidatie of staking herstructureren om aan de nieuwe voorwaarden te voldoen. Daarom is in de raming van het structurele budgettaire effect geen gedragseffect opgenomen.

4.2 Effect kwantitatieve, territoriale en temporele voorwaarde

De voorgestelde kwantitatieve en territoriale voorwaarde resulteren in een budgettaire opbrengst van € 195 miljoen. Bij de bepaling van de budgettaire effecten van de temporele voorwaarde geldt als aanname dat 20% van de liquidatie- en stakingsverliezen als gevolg van deze voorwaarde niet in aanmerking kunnen worden genomen. Dit resulteert in een budgettaire opbrengst van € 47 miljoen.

4.3 Totaal budgettaire effect

De verwachting is dat belastingplichtigen vlak voor het inwerkingtreden van het onderhavige wetsvoorstel – en dus voor het einde van 2020 – alsnog alle (latente) liquidatie- en stakingsverliezen in aanmerking zullen nemen die nog niet reeds als liquidatie- en stakingsverlies in aanmerking zijn genomen en waarvoor op basis van de voorgestelde wetgeving niet aan de nieuwe voorwaarden zal worden voldaan. Indien deze liquidatie- en stakingsverliezen over het jaar 2020 niet verrekenend kunnen worden met winsten over dat jaar, zullen de reguliere verliesverrekeningsregels hierop van toepassing zijn. Dat maakt dat het budgettaire effect vanaf 2027 structureel is. Het is niet bekend hoeveel (latente) liquidatie- en stakingsverliezen er nog in voorraad zijn. Daarom is een ingroeipad aangenomen van zes jaar, waar in de eerste drie jaren de oploop relatief klein is vanwege de coronacrisis.

De structurele budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel bedraagt € 242 miljoen. In onderstaande tabel wordt het ingroeipad van de nieuwe maatregelen weergegeven.

Tabel 2: Budgettaire effecten maatregel '+' = saldoverbeterend/lastenverzwarend (Bedragen in mln euro, prijzen 2020)	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027 (struc.)
Aanpassen liquidatie- en stakingsverliesregeling	0	18	35	53	100	148	196	242

5. EU-aspecten

Aan dit wetsvoorstel zijn geen bijzondere EU-aspecten verbonden, anders dan de aspecten die in deze memorie reeds aan de orde zijn gekomen.

6. Gevolgen voor het bedrijfsleven

Uit advies van het Adviescollege toetsing en regeldruk (ATR) volgt dat het wetsvoorstel aanpassing liquidatie- en stakingsverliesregeling een verwaarloosbare verzwaring van de administratieve regeldruk voor bedrijven tot gevolg heeft. Door invoering van een ruime franchise zullen de kwantitatieve en territoriale voorwaarde slechts op een beperkt aantal belastingplichtigen van toepassing zijn. Voorts ligt het in de rede dat een liquidatie binnen een termijn van drie jaar kan worden afgerond. Hierdoor zullen naar verwachting de meeste belastingplichtigen aan de temporele voorwaarde voldoen en is er slechts een zeer beperkt aantal belastingplichtigen dat een beroep op de tegenbewijsregeling moet doen. Voor een dergelijk verzoek moeten belastingplichtigen overtuigend aantonen dat het later voltooiën van de vereffening of het ophouden winst te genieten uit een andere staat niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van de heffing van vennootschapsbelasting.

7. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Dit wetsvoorstel is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Belastingdienst acht dit wetsvoorstel uitvoerbaar per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is opgenomen. Dit wetsvoorstel heeft uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg. Deze worden vermeld in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

Tabel 1: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000)

Wet beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling					
	2020	2021	2022	2023	2024
Maatregelen					
Wijzigen van de liquidatie- en stakingsverliesregeling	0	110	0	0	0

8. Consultatie

Een eerste versie van het (concept-)initiatiefwetsvoorstel is door de initiatiefnemers op internet geconsulteerd. Aangezien ervoor is gekozen om inhoudelijk zoveel mogelijk aan te sluiten bij het tijdens de algemene financiële beschouwingen aangeboden (concept-)initiatiefwetsvoorstel is het onderhavige wetsvoorstel als zodanig niet nogmaals ter consultatie aangeboden.

Op de internetconsultatie van de eerste versie van het (concept-)initiatiefwetsvoorstel, die liep van 16 april 2019 tot en met 16 mei 2019, zijn in totaal acht reacties binnengekomen. De reacties zijn afkomstig van:

- VNO-NCW;
- EJP Belastingadviseurs BV;
- Netherlands British Chamber of Commerce;
- Register Belastingadviseurs;
- de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB);
- Nederlandse Vereniging van Banken;
- Dhr. H. Lohuis (Universiteit Leiden, Loyens & Loeff);
- Redactie Vakstudie-Nieuws.

Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie is de geconsulteerde tekst van het (concept-)initiatiefwetsvoorstel op een aantal punten gewijzigd. Deze wijzigingen zijn verwerkt in de versie van het (concept-)initiatiefwetsvoorstel dat door het Tweede Kamerlid Snels tijdens de algemene financiële beschouwingen aan de Staatssecretaris van Financiën is aangeboden. De voornaamste wijzigingen bestaan uit de verhoging van de franchise in het voorstel van € 1 miljoen naar € 5 miljoen en een aanpassing van de kwantitatieve beperking. Deze wijzigingen zijn overgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Daarnaast is het wetsvoorstel op enkele technische punten aangepast en is in de artikelsgewijze toelichting op meerdere plekken een nadere toelichting opgenomen.

Verschillende belangstellenden wijzen op de potentiële impact van het wetsvoorstel op het midden- en kleinbedrijf (mkb). Er wordt opgemerkt dat de beperking op grond van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde het mkb in belangrijke mate zal raken en dat de voorstellen in strijd zijn met het beleid van dit kabinet om het mkb te stimuleren om te internationaliseren. Om onder meer hieraan tegemoet te komen is ervoor gekozen om de genoemde verhoging van de franchise naar € 5 miljoen over te nemen. Door het verhogen van de franchise wordt slechts een zeer beperkt deel van de belastingplichtigen geraakt door de kwantitatieve en territoriale voorwaarde. De budgettaire opbrengst is hoofdzakelijk afkomstig van het grootbedrijf. Het mkb wordt zoveel mogelijk ontzien wat betreft de beperkende werking van de voorgestelde kwantitatieve en territoriale beperking.

Naar aanleiding van de reactie van de NOB is de reikwijdte van de territoriale voorwaarde uitgebreid naar – bij ministeriële regeling aan te wijzen – staten waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten. Zoals reeds opgemerkt gaat het hierbij enkel om de associatieovereenkomsten die rechtstreekse werking hebben voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting. Op dit moment kent alleen de associatieovereenkomst met Turkije een dergelijke vergelijkbare bepaling, die de introductie van nieuwe beperkingen van de vrijheid van vestiging verhindert.¹⁰ De bepaling die bijvoorbeeld is opgenomen in de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten enerzijds en de Zwitserse Bondstaat anderzijds inzake

¹⁰ Artikel 13 van de op 12 september 1963 te Ankara tot stand gekomen Overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en Turkije (PbEG 1964, 217) en artikel 41, eerste lid, van het op 23 november 1970 te Brussel tot stand gekomen Aanvullend Protocol bij de op 12 september 1963 te Ankara ondertekende Overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en Turkije (PbEG 1972, L 293) en HvJ EG 11 mei 2000, ECLI:EU:C:2000:224.

het vrije verkeer van personen,¹¹ kwalificeert in dit kader niet als zodanig. De reikwijdte hiervan is namelijk beperkt tot enkel natuurlijke personen, met als gevolg dat deze niet van toepassing is op belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting.

Er is breed gedragen begrip voor de invoering van de temporele voorwaarde. Wel wordt daarbij gewezen op enkele voor de praktijk technisch complexe vraagstukken in het voorstel. In dit kader is de artikelsgewijze toelichting bij de temporele voorwaarde op enkele punten nader verduidelijkt.

Tevens wordt opgemerkt dat een liquidatieverlies met betrekking tot een belang in een deelneming die is gevestigd in het Verenigd Koninkrijk na de Brexit niet in aanmerking kan worden genomen door toepassing van de territoriale voorwaarde. Dit is juist, aangezien in het kader van het terugtrekkingsakkoord in verband met de Brexit hiervoor geen nadere regeling is getroffen. Daardoor wordt het Verenigd Koninkrijk na afloop van de overgangsperiode voor toepassing van de liquidatie- en stakingsverliesregeling als derde land beschouwd. Overigens geldt de territoriale voorwaarde slechts voor zover de omvang van het liquidatie- of stakingsverlies het bedrag van de franchise overstijgt.

9. Monitoring

In de bijlage 'Fiscale regelingen' van de Miljoenennota zal de ontwikkeling van de liquidatie- en stakingsverliesregeling worden opgenomen. Jaarlijks zal de ontwikkeling van deze regeling beoordeeld en toegelicht worden. Hiermee is de monitoring geborgd.

¹¹ De op 21 juni 1999 tot stand gekomen Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (Pb 2002, L 114).

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A, D, F, G, I en J (artikelen 13ba, 13j, 15ah, 15aj, 28c en 33b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijzigingen in de artikelen 13ba, zesde lid, 13j, tweede lid, 15, 15ah, eerste lid, 15aj, zesde lid, 28c, vijfde lid en 33b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) houden verband met de aanpassingen en daarmee samenhangende vernummeringen van enkele leden van de artikelen 13d en 15i Wet Vpb 1969.

Artikel I, onderdeel B (artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt om na artikel 13d, eerste lid, Wet Vpb 1969 drie nieuwe leden in te voegen met twee nieuwe aanvullende materiële voorwaarden waaraan moet worden voldaan om een liquidatieverlies in aanmerking te kunnen nemen, alsmede enkele daarmee samenhangende bepalingen. Tevens wordt voorgesteld om in het huidige elfde lid van genoemd artikel 13d (na de voorgestelde vernummering: het veertiende lid) een derde nieuwe aanvullende voorwaarde op te nemen met betrekking tot het tijdstip waarop de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam uiterlijk moet zijn voltooid om het liquidatieverlies in aanmerking te kunnen nemen.

Artikel 13d, tweede en vierde lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 bevat twee nieuwe voorwaarden waaraan moet worden voldaan om een liquidatieverlies in aanmerking te kunnen nemen. Op grond van het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, van artikel 13d Wet Vpb 1969 is het deel van het liquidatieverlies dat meer bedraagt dan de franchise van € 5 miljoen slechts aftrekbaar indien op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam:

- onder 1°: de belastingplichtige, al dan niet tezamen met een lichaam waarin hij een kwalificerend belang heeft, een kwalificerend belang heeft in het ontbonden lichaam (kwantitatieve voorwaarde); en
- onder 2°: het ontbonden lichaam is gevestigd in Nederland, een andere lidstaat van de Europese Unie (EU), de Europese Economische Ruimte (EER) of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten (territoriale voorwaarde).

De voorgestelde kwantitatieve en territoriale voorwaarde vinden enkel toepassing indien het liquidatieverlies ten aanzien van een ontbonden lichaam meer bedraagt dan de franchise van € 5 miljoen. Anders gezegd: op grond van het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 13d Wet Vpb 1969 is een liquidatieverlies met betrekking tot een deelneming in een ontbonden lichaam tot een bedrag van ten hoogste € 5 miljoen niet in aftrek beperkt. Indien het liquidatieverlies meer

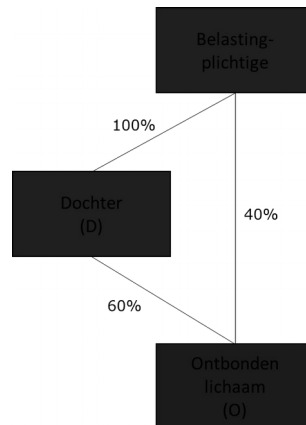
bedraagt dan de franchise, dan kan de belastingplichtige ook dat meerdere in beginsel als liquidatieverlies in aanmerking nemen indien de belastingplichtige voldoet aan zowel de kwantitatieve als de territoriale voorwaarde. Een belastingplichtige met bijvoorbeeld een liquidatieverlies ter grootte van € 2 miljoen wordt niet geraakt door de nieuwe voorwaarden uit genoemd tweede lid, aangezien dit liquidatieverlies lager is dan de franchise. Een belastingplichtige die een liquidatieverlies realiseert met betrekking tot een deelneming in een ontbonden lichaam ter grootte van € 12 miljoen waarbij niet is voldaan aan de bedoelde voorwaarden kan slechts het bedrag van de franchise (€ 5 miljoen) als liquidatieverlies in aanmerking nemen. Het resterende deel (€ 7 miljoen) van het liquidatieverlies wordt niet als liquidatieverlies in aanmerking genomen en is derhalve niet aftrekbaar. De franchise geldt voor een belastingplichtige per ontbonden lichaam. Een belastingplichtige die deelneemt in meerdere lichamen die worden ontbonden, kan derhalve per ontbonden lichaam de franchise in aanmerking nemen.

Aan de kwantitatieve voorwaarde uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, onder 1°, van artikel 13d Wet Vpb 1969 is voldaan indien de belastingplichtige, al dan niet tezamen met een lichaam waarin hij een kwalificerend belang heeft, een kwalificerend belang heeft in het ontbonden lichaam. Het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 13d bevat een definitie van het begrip kwalificerend belang. Ingevolge die definitie is sprake van een kwalificerend belang indien de belastingplichtige een zodanige invloed kan uitoefenen op de besluiten van het ontbonden lichaam dat de activiteiten van dat lichaam kunnen worden bepaald (beslissende invloed). Deze definitie is ontleend aan vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU).¹² Of in een concreet geval sprake is van beslissende invloed hangt af van de feiten en omstandigheden van dat geval. Zonder bijzondere rechten of overeenkomsten (zoals bijvoorbeeld stemrechtovereenkomsten) is in beginsel sprake van beslissende invloed indien de belastingplichtige meer dan 50% van de statutaire stemrechten bezit in het ontbonden lichaam. Bij een joint venture waarbij beide partners 50% van de stemrechten bezitten (en wederom zonder bijzondere rechten of overeenkomsten) wordt derhalve door beide partners niet aan de kwantitatieve voorwaarde voldaan.

Bij de beoordeling of de belastingplichtige voldoet aan de kwantitatieve voorwaarde van het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, onder 1°, van artikel 13d Wet Vpb 1969, wordt ook het belang (in het ontbonden lichaam) in aanmerking genomen van een lichaam waarin de belastingplichtige een kwalificerend belang heeft. Dit kan aan de hand van de volgende voorbeelden worden geïllustreerd. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de in de voorbeelden weergegeven percentages zowel de statutaire stemrechten als het aandelenbelang representeren. Daarnaast wordt in alle voorbeelden aangenomen dat geen sprake is van andere omstandigheden die relevant zouden kunnen zijn bij de beoordeling of sprake is van beslissende invloed.

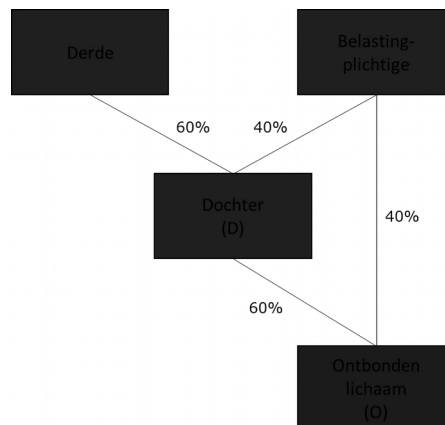
Voorbeeld 1

¹² Zie bijvoorbeeld HvJ EG 13 april 2000, ECLI:EU:C:2000:205. Dit kan als vaste rechtspraak worden beschouwd. Zie ook HvJ EG 23 oktober 2007, ECLI:EU:C:2007:623.



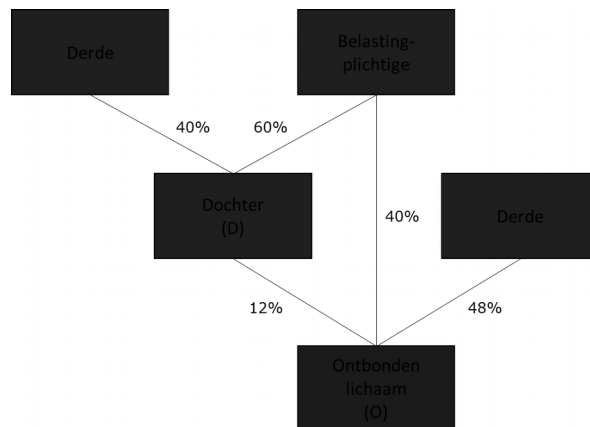
In voorbeeld 1 bezit de belastingplichtige onmiddellijk 40% van de statutaire stemrechten en aandelen in het ontbonden lichaam O. Dit is zelfstandig gezien onvoldoende om te spreken van beslissende invloed. Ook bezit de belastingplichtige alle statutaire stemrechten in dochtervennootschap D. Hiermee heeft de belastingplichtige volledige zeggenschap in D. De belastingplichtige kan derhalve het volledige stemgedrag van D bepalen, waaronder het stemgedrag met betrekking tot de statutaire stemrechten die D heeft in O (60% van het totaal). Hierdoor kan worden geconcludeerd dat de belastingplichtige, tezamen met het kwalificerende belang in D, een kwalificerend belang heeft in O. Derhalve voldoet de belastingplichtige aan de kwantitatieve voorwaarde uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, onder 1°, van artikel 13d Wet Vpb 1969.

Voorbeeld 2



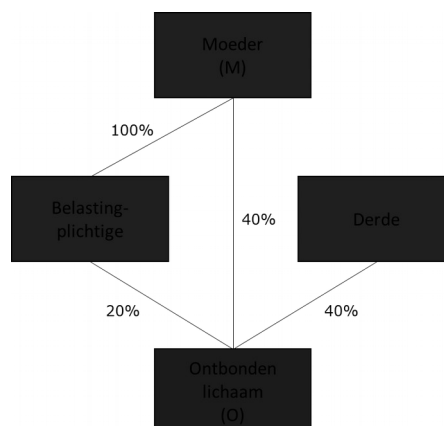
Anders dan in voorbeeld 1 heeft de belastingplichtige in voorbeeld 2 geen beslissende invloed op dochtervennootschap D. De belastingplichtige bezit immers slechts 40% van de statutaire stemrechten in D. Dit is geen kwalificerend belang in die vennootschap. Aangezien de belastingplichtige onmiddellijk slechts 40% van de stemrechten in ontbonden lichaam O in bezit heeft, kan worden geconcludeerd dat geen sprake is van een kwalificerend belang van de belastingplichtige in O. Hierdoor wordt in voorbeeld 2 niet voldaan aan de kwantitatieve voorwaarde.

Voorbeeld 3



In voorbeeld 3 bezit de belastingplichtige 60% van de statutaire stemrechten en aandelen in dochtervennootschap D. Hiermee kan de belastingplichtige beslissende invloed uitoefenen. De belastingplichtige heeft een kwalificerend belang in D. Hierdoor wordt het belang dat D heeft in het ontbonden lichaam O volledig in aanmerking genomen voor toepassing van de kwantitatieve voorwaarde. Hierbij geldt geen pro-ratabenadering. Derhalve kan worden geconcludeerd dat de belastingplichtige, tezamen met het kwalificerende belang in D, een kwalificerend belang heeft in O ter grootte van 52%. De belastingplichtige voldoet dus aan de kwantitatieve voorwaarde uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, onder 1°, van artikel 13d Wet Vpb 1969.

Voorbeeld 4



In voorbeeld 4 bezit de belastingplichtige onmiddellijk 20% van de statutaire stemrechten en aandelen in het ontbonden lichaam O. Derhalve heeft de belastingplichtige geen kwalificerend belang in O. Hierdoor wordt door de belastingplichtige niet voldaan aan de voorgestelde kwantitatieve voorwaarde. Uit dit voorbeeld volgt dat de invulling van de voorgestelde kwantitatieve voorwaarde op twee punten afwijkt van het criterium dat wordt gebruikt om vast te stellen of sprake is van gelieerdheid voor toepassing van de Wet bronbelasting 2021.¹³ Het eerste verschil houdt in dat voor toepassing van de voorgestelde kwantitatieve voorwaarde geen rekening wordt gehouden met de belangen van lichamen (in het ontbonden lichaam) die een (al dan niet kwalificerend) belang houden in de belastingplichtige. Ten tweede is het voor de kwantitatieve voorwaarde niet relevant of belangen (in het ontbonden lichaam) worden gehouden door lichamen

¹³ Zie artikel 1.2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet bronbelasting 2021 en de toelichting op dat artikel (Kamerstukken II 2019/20, 35305, nr. 3, p. 16 en 17).

die samen met de belastingplichtige een samenwerkende groep vormen als bedoeld in artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969.

Aan de territoriale voorwaarde uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, onder 2°, van artikel 13d Wet Vpb 1969 wordt voldaan indien het ontbonden lichaam is gevestigd in Nederland, een andere lidstaat van de EU, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de EER of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten. De feitelijke vestigingsplaats van het ontbonden lichaam is hierbij beslissend.¹⁴ Op grond van artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 3°, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt onder 'Nederland', kort gezegd, verstaan het in Europa gelegen gedeelte van het Koninkrijk der Nederlanden. Dit betekent dat een deelneming in een lichaam dat is gevestigd op een van de BES-eilanden, Aruba, Curaçao of Sint Maarten niet voldoet aan de voorgestelde territoriale voorwaarde.

Tevens wordt aan de voorgestelde territoriale voorwaarde voldaan indien het ontbonden lichaam is gevestigd in een bij ministeriële regeling aan te wijzen staat waarmee de EU een associatieovereenkomst heeft gesloten die een met artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie vergelijkbaar recht op de vrijheid van vestiging bevat.¹⁵ Op dit moment kent alleen (het aanvullend protocol bij) de associatieovereenkomst met Turkije een dergelijke vergelijkbare bepaling.¹⁶

Uit de aanhef en onderdeel a van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 volgt dat de belastingplichtige het liquidatieverlies boven de franchise slechts in aanmerking kan nemen indien aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde wordt voldaan op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam (toetsmoment). Indien op dit toetsmoment niet aan beide voorwaarden is voldaan, is het liquidatieverlies boven de franchise niet aftrekbaar. Indien de belastingplichtige op het toetsmoment wel aan beide voorwaarden voldoet, geldt op grond van het voorgestelde tweede lid, onderdeel b, van genoemd artikel 13d als aanvullende eis dat de belastingplichtige het liquidatieverlies boven de franchise enkel in aanmerking kan nemen indien ook in de vijf jaren die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de voltooiing van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam ((reguliere) toetsperiode) onafgebroken aan de genoemde voorwaarden is voldaan. Dit betekent dat het liquidatieverlies boven de franchise niet in aanmerking wordt genomen (en dus in zoverre niet aftrekbaar is) indien op enig moment gedurende deze toetsperiode niet aan beide voorwaarden is voldaan. Voor de toepassing van de (reguliere) toetsperiode wordt een jaar uitgelegd als een periode van 365 dagen.¹⁷ Een afwijkend boekjaar heeft derhalve geen gevolgen voor de lengte van de periode. Ook is niet relevant of dit liquidatieverlies (gedeeltelijk) toerekenbaar is aan een periode waarin wel aan beide voorwaarden werd voldaan. Met betrekking tot het gedeelte van het liquidatieverlies dat de franchise

¹⁴ Waar een lichaam is gevestigd, wordt voor toepassing van deze bepaling op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen naar de omstandigheden beoordeeld.

¹⁵ De staten die op grond hiervan kwalificeren, zullen worden aangewezen ingevolge (een wijziging van) de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971.

¹⁶ Artikel 13 van de op 12 september 1963 te Ankara tot stand gekomen Overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en Turkije (PbEG 1964, 217) en artikel 41, eerste lid, van het op 23 november 1970 te Brussel tot stand gekomen Aanvullend Protocol bij de op 12 september 1963 te Ankara ondertekende Overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en Turkije (PbEG 1972, L 293) en HvJ EG 11 mei 2000, ECLI:EU:C:200:224.

¹⁷ Bij een schrikkeljaar geldt een periode van 366 dagen.

overschrijdt, geldt dus een alles-of-nietsbenadering. Met de voorgestelde toetsperiode wordt voorkomen dat belastingplichtigen de mogelijkheid zouden hebben om in het zicht van liquidatie transacties te verrichten met als doel om vóór het toetsmoment aan de nieuwe (aanvullende) voorwaarden te voldoen teneinde het liquidatieverlies boven de franchise in aanmerking te kunnen nemen. De toetstijdstippen kunnen aan de hand van de volgende figuren nader worden toegelicht.

Voorbeeld 5

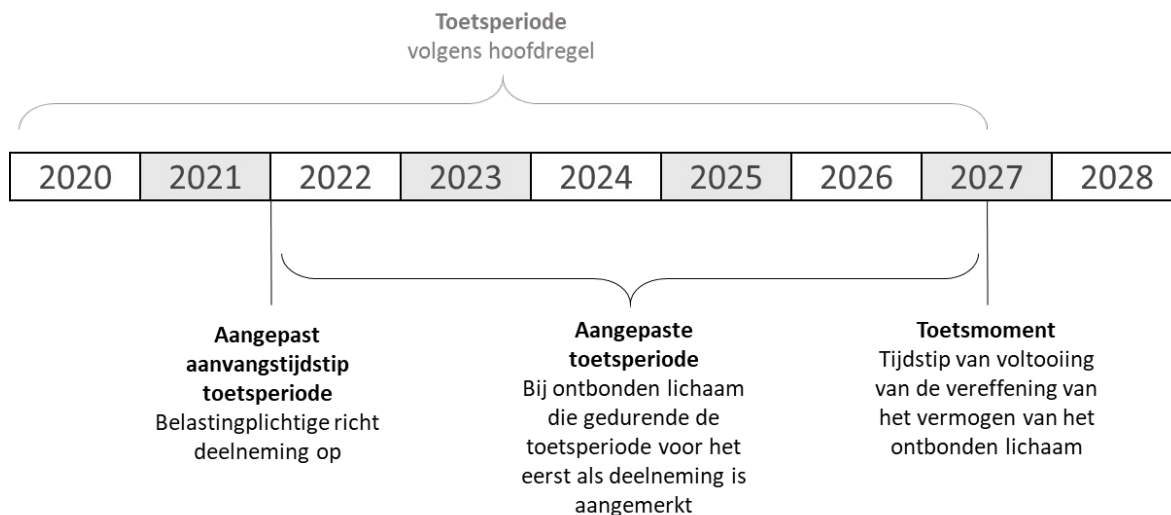


In voorbeeld 5 wordt de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam voltooid op 1 juli 2027. Deze datum is het toetsmoment dat volgt uit onderdeel a van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969. Als op deze datum niet aan zowel de kwantitatieve als de territoriale voorwaarde wordt voldaan, wordt het liquidatieverlies boven de franchise niet in aanmerking genomen. Indien wel aan beide voorwaarden wordt voldaan, dient op grond van onderdeel b van genoemd tweede lid beoordeeld te worden of in de toetsperiode voorafgaand aan het toetsmoment aan die voorwaarden is voldaan. De toetsperiode vangt in het voorbeeld aan op 1 juli 2022, vier maal 365 dagen en één maal 366 dagen (2024 is een schrikkeljaar) onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam voltooid is. De belastingplichtige kan enkel het liquidatieverlies boven de franchise in aanmerking nemen indien van 1 juli 2022 tot en met het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voltooien van de vereffening (1 juli 2027) onafgebroken aan de voorwaarden uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, van artikel 13d Wet Vpb 1969 is voldaan.

In het voorgestelde tweede lid, onderdeel b, onder 1° en 2°, van artikel 13d Wet Vpb 1969, zijn twee versoepelingen opgenomen op de hierboven omschreven (reguliere) toetsperiode. Genoemd onderdeel 1° betreft een versoepeling op de aanvang van deze periode indien het ontbonden lichaam pas op enig tijdstip in de loop van de (reguliere) toetsperiode voor het eerst als deelneming in de zin van artikel 13 Wet Vpb 1969 voor de belastingplichtige wordt aangemerkt. In dat geval geldt dit latere tijdstip als aanvangstijdstip voor de toetsperiode (aangepast aanvangstijdstip toetsperiode). Als voorbeeld hiervan kan worden gedacht aan een ontbonden lichaam dat in de toetsperiode is opgericht of aan een situatie waarbij in de toetsperiode door de belastingplichtige een deelneming in dat lichaam is verkregen. Zonder nadere bepaling zou de belastingplichtige in dat geval met betrekking tot dat ontbonden lichaam niet aan de voorwaarden kunnen voldoen om een liquidatieverlies in aanmerking te nemen. Deze versoepeling is enkel van toepassing indien het lichaam voor de belastingplichtige voor het eerst als deelneming in de zin van artikel 13 Wet Vpb

1969 wordt aangemerkt. Hiermee wordt voorkomen dat een belastingplichtige eenvoudig gebruik zou kunnen maken van de verkorte toetsperiode terwijl de deelneming in het ontbonden lichaam reeds langer in bezit was.

Voorbeeld 6

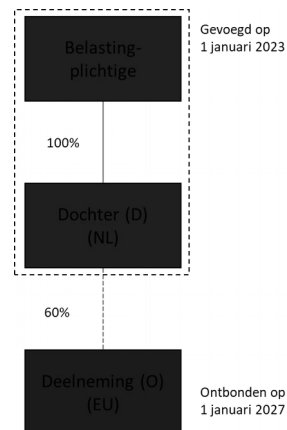


In voorbeeld 6 richt de belastingplichtige op 1 januari 2023 een lichaam op dat als deelneming kwalificeert. De vereffening van het vermogen van deze deelneming vindt vervolgens plaats op 1 juli 2027. Doordat de oprichting van de deelneming heeft plaatsgevonden op enig moment gedurende de vijf jaren voorafgaand aan het toetsmoment, wordt de toetsperiode verkort. In dit voorbeeld geldt 1 januari 2023 als aangepast aanvangstijdstip van de toetsperiode. De belastingplichtige kan het liquidatieverlies boven de franchise ingevolge het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 enkel in aanmerking nemen indien van 1 januari 2023 tot en met het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voltooien van de vereffening (1 juli 2027) onafgebroken aan beide voorwaarden uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, van artikel 13d Wet Vpb 1969 is voldaan.

Met betrekking tot de hiervoor toegelichte versoepeling op de aanvang van de (reguliere) toetsperiode zou de vraag kunnen opkomen of een voeging in of ontvoeging uit een fiscale eenheid aanleiding geeft tot het toepassen van het aangepaste aanvangstijdstip van de toetsperiode. Uit het systeem van de fiscale eenheid volgt dat een voeging of ontvoeging van een maatschappij niet aangemerkt kan worden als een vervreemding van activa of passiva. Bij voeging in of ontvoeging uit een fiscale eenheid treedt de moedermaatschappij van de fiscale eenheid in de plaats van de gevoegde maatschappij, respectievelijk de ontvoegde maatschappij in de plaats van de fiscale eenheid.¹⁸ Hieruit volgt dat voeging in of ontvoeging uit een fiscale eenheid er niet toe kan leiden dat een ontbonden lichaam voor het eerst als deelneming wordt aangemerkt bij de belastingplichtige in de zin van het voorgestelde tweede lid, onderdeel b, onder 1°, van artikel 13d Wet Vpb 1969, waardoor de toetsperiode niet wordt verkort als gevolg van voeging of ontvoeging. Dit kan aan de hand van het volgende voorbeeld nader worden toegelicht.

¹⁸ HR 22 februari 1956, ECLI:NL:HR:1956:AY2023 en artikel 15aj, vijfde lid, Wet Vpb 1969

Voorbeeld 7



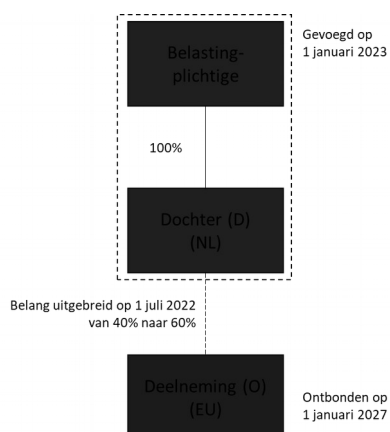
De belastingplichtige bezit op 1 januari 2021 alle statutaire stemrechten en aandelen in dochtervennootschap D, die in Nederland is gevestigd. D bezit op diezelfde datum 60% van de statutaire stemrechten en aandelen in deelneming O, die in de EU is gevestigd. Op 1 januari 2023 worden de belastingplichtige en D gevoegd in een fiscale eenheid met de belastingplichtige als moedermaatschappij conform artikel 15 Wet Vpb 1969. Op 1 januari 2027 wordt O geliquideerd en wordt de vereffening van het vermogen voltooid. De vraag komt op of de belastingplichtige het liquidatieverlies op O dat uitgaat boven de franchise in aanmerking kan nemen.

De belastingplichtige voldoet pas vanaf 1 januari 2023 onafgebroken aan de voorwaarden, waardoor in beginsel het liquidatieverlies boven de franchise niet in aanmerking kan worden genomen. Immers, pas vanaf dat moment bezit de belastingplichtige (als moedermaatschappij van de fiscale eenheid) het kwalificerende belang in O. Aangezien bij voeging in de fiscale eenheid de belastingplichtige in de plaats treedt van D, wordt O voor de toetsperiode niet op het voegingstijdstip voor het eerst als deelneming van de belastingplichtige aangemerkt (geen verkorte toetsperiode), maar wordt het aandelenbezit van D in O in de periode voor voeging meegerekend. Derhalve is in het voorbeeld vanaf 1 januari 2021 onafgebroken aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde voldaan, waardoor de belastingplichtige in beginsel het gehele liquidatieverlies in aanmerking kan nemen.¹⁹

Stel dat D op 1 januari 2021 3% van de statutaire stemrechten en aandelen had in O en dit op 1 juli 2022 heeft uitgebreid naar 60% van de statutaire stemrechten en aandelen. In dat geval zou een verkorte toetsperiode gelden ten aanzien van D en dus – vanaf het tijdstip van voeging – ten aanzien van de belastingplichtige. De (verkorte) toetsperiode zou dan aanvangen op 1 juli 2022 (tijdstip dat O voor het eerst als deelneming werd aangemerkt) en, indien vanaf die datum tot aan het voltooien van de vereffening onafgebroken aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde door D respectievelijk – vanaf het tijdstip van voeging – de belastingplichtige wordt voldaan, kan de belastingplichtige eveneens het liquidatieverlies in beginsel volledig in aanmerking nemen.

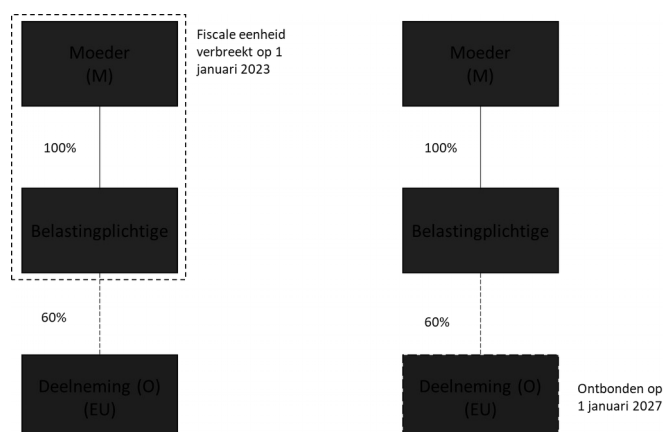
Voorbeeld 8

¹⁹ In dit voorbeeld wordt geabstraheerd van de werking van overige bij voeging in fiscale eenheid mogelijk relevante bepalingen zoals artikel 15ab Wet Vpb 1969.



Voorbeeld 8 is vergelijkbaar met voorbeeld 7, alleen heeft dochtervennootschap D in deze situatie pas vanaf 1 juli 2022 60% van de statutaire stemrechten en aandelen in deelneming O en hield D voor dat tijdstip 40% van de statutaire stemrechten en aandelen (geen kwalificerend belang maar wel een deelnemingsbelang). In dit geval kan de belastingplichtige het liquidatieverlies boven de franchise niet in aanmerking nemen, aangezien niet de gehele (reguliere) toetsperiode onafgebroken aan de voorwaarden is voldaan (en ook geen sprake is van een verkorte toetsperiode ten aanzien van het belang van D in O voor de voeging).

Voorbeeld 9



In voorbeeld 9 bezit de belastingplichtige vanaf 1 januari 2021 60% van de statutaire stemrechten en aandelen in deelneming O maar is het fiscaal gezien de moedervennootschap M die vanaf diezelfde datum als moedermaatschappij van de fiscale eenheid waar de belastingplichtige deel van uitmaakt deze stemrechten en aandelen in deelneming O bezit. Op 1 januari 2023 verbreekt de fiscale eenheid ten aanzien van de belastingplichtige. Vervolgens wordt deelneming O geliquideerd en wordt de vereffening van het vermogen op 1 januari 2027 voltooid. Gelijk aan de bovenstaande voorbeelden bij voeging, treedt in voorbeeld 9 bij ontvoeging uit de fiscale eenheid de belastingplichtige (als ontvoegde maatschappij) in de plaats van de fiscale eenheid. Als gevolg hiervan wordt het aandelenbezit van de moedermaatschappij in O in de periode van voeging meegerekend bij de belastingplichtige. Derhalve is in het voorbeeld vanaf 1 januari 2021

onafgebroken aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde voldaan, waardoor de belastingplichtige in beginsel het gehele liquidatieverlies in aanmerking kan nemen.²⁰

Bij een geruisloze fusie of splitsing treedt de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de fusie of splitsing is verkregen in de plaats van de verdwijnende of splitsende vennootschap. Dit houdt in dat de verkrijgende vennootschap ook de met betrekking tot de verkregen vermogensbestanddelen geldende termijnen overneemt.²¹ Een geruisloze fusie of splitsing geeft derhalve ook geen aanleiding tot een aangepast aanvangstijdstip van de toetsperiode. Dit is anders bij een ruisende fusie of splitsing, hierbij zal de periode voor de fusie of splitsing niet worden meegerekend waardoor een nieuw (aangepast) aanvangstijdstip zal gelden.

Een tweede versoepeling van de toetsperiode is opgenomen in het voorgestelde tweede lid, onderdeel b, onder 2°, van artikel 13d Wet Vpb 1969. Deze versoepeling betreft een specifieke situatie waarbij een belastingplichtige ten aanzien van een deelneming in een lichaam dat niet in Nederland gevestigd is, maar in een andere lidstaat van de EU, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de EER of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten, gedurende de toetsperiode is gaan voldoen aan de kwantitatieve voorwaarde (door uitbreiding van zijn belang in de deelneming) of aan de territoriale voorwaarde (door een wijziging in de vestigingsplaats van het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden). Aangezien in dat geval niet gedurende de gehele toetsperiode aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde is voldaan en de uitzondering onder 1° van genoemd onderdeel b niet van toepassing is, omdat de belastingplichtige aan het begin van de toetsperiode al een deelneming in het ontbonden lichaam had, kan de belastingplichtige bij liquidatie van die deelneming in beginsel het liquidatieverlies boven het bedrag van € 5 miljoen niet in aanmerking nemen. Indien de belastingplichtige echter op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam tevens voldoet aan de voorwaarde dat met dat lichaam een fiscale eenheid had kunnen worden gevormd indien dat lichaam in Nederland zou zijn gevestigd (voorwaarde 1), en dat lichaam is gevestigd in een andere lidstaat van de EU, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de EER of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de EU een associatieovereenkomst heeft gesloten (voorwaarde 2), dan kan het volledige liquidatieverlies toch in aanmerking worden genomen indien de belastingplichtige voldoet aan het gevraagde tegenbewijs (de tegenbewijsregeling). Deze tegenbewijsregeling houdt in dat de belastingplichtige aannemelijk dient te maken dat niet gedurende de toetsperiode aan de genoemde voorwaarde 1 of voorwaarde 2 is voldaan met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om een hoger liquidatieverlies in aanmerking te nemen dan de franchise van € 5 miljoen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat op het moment dat hij ging voldoen aan voorwaarde 1 of voorwaarde 2, het niet in de rede lag dat het desbetreffende lichaam op dergelijke zeer korte termijn zou worden ontbonden. De tegenbewijsregeling is opgenomen om te voorkomen dat de toetsperiode in strijd zou kunnen zijn met het Europese recht.

Artikel 13d, derde lid, Wet Vpb 1969

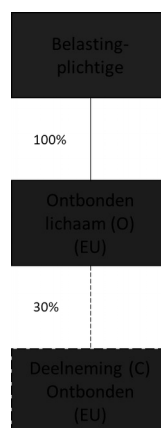
²⁰ In dit voorbeeld wordt geabstraheerd van de werking van overige bij ontvoeging in fiscale eenheid mogelijk relevante bepalingen.

²¹ Kamerstukken II 1997/98, 25709, nr. 3, p. 11 en 12.

De eerste zin van het voorgestelde derde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 voorkomt de mogelijkheid dat met gebruik van een (tussen)houdstervennootschap aan de voorgestelde kwantitatieve of territoriale voorwaarde voor de toepassing van de liquidatieverliesregeling kan worden ontkomen. De tweede zin van genoemd derde lid bevat een vergelijkbare bepaling voor de mogelijkheid dat met gebruik van een kwalificerende deelneming in een lichaam zou kunnen worden ontkomen aan de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen aanvullende voorwaarden voor toepassing van de stakingsverliesregeling (artikel 15i Wet Vpb 1969). Genoemd derde lid wordt hierna ook wel aangeduid als de “doorkijkbepaling”.

Op grond van de (eerste zin van de) doorkijkbepaling wordt een liquidatieverlies op een (tussen)houdstervennootschap niet in aanmerking genomen voor zover het liquidatieverlies betrekking heeft op een inmiddels ontbonden deelneming van een (tussen)houdstervennootschap waarop geen liquidatieverlies in aanmerking had kunnen worden genomen door toepassing van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 indien de inmiddels ontbonden deelneming op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan het voltooien van de vereffening onmiddellijk zou zijn gehouden door de belastingplichtige. De doorkijkbepaling legt dus een toets aan op het niveau van de indirecte (inmiddels ontbonden) deelneming waar het liquidatieverlies van de (tussen)houdstervennootschap betrekking op heeft. Voor deze toets wordt aangesloten bij het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van deze (inmiddels ontbonden) deelneming. Aan de hand van de volgende voorbeelden wordt de werking van de doorkijkbepaling uit het voorgestelde derde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 nader toegelicht.

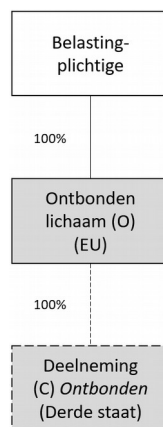
Voorbeeld 10



In dit voorbeeld houdt de belastingplichtige 100% van de statutaire stemrechten en aandelen in ontbonden lichaam O (de (tussen)houdstervennootschap). O is gevestigd in een lidstaat van de EU en houdt 30% van de statutaire stemrechten en aandelen in ontbonden lichaam C, welk lichaam eveneens is gevestigd in de EU. De belastingplichtige realiseert een liquidatieverlies op O. Dit liquidatieverlies is volledig toerekenbaar aan de deelneming die O bezat in het inmiddels ontbonden lichaam C. C is ontbonden voordat O is ontbonden. Aangezien de belastingplichtige een kwalificerend belang heeft in O en O is gevestigd in een lidstaat van de EU, wordt voldaan aan de kwantitatieve en de territoriale voorwaarde uit het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 en kan het liquidatieverlies in beginsel volledig in aanmerking worden genomen. Vervolgens

dient op basis van genoemd derde lid te worden beoordeeld of de belastingplichtige een liquidatieverlies in aanmerking had kunnen nemen indien de belastingplichtige de deelneming in C onmiddellijk zou hebben gehouden. Dat is niet het geval. Aangezien de belastingplichtige in dat geval slechts 30% van de statutaire stemrechten en aandelen in C zou bezitten, zou in “de onmiddellijke situatie” namelijk niet voldaan zijn aan de kwantitatieve voorwaarde. Dit betekent dat de belastingplichtige het liquidatieverlies slechts in aanmerking kan nemen voor zover dat uitgaat boven het liquidatieverlies dat met betrekking tot C niet in aanmerking had kunnen worden genomen. In het voorbeeld betekent dit dat de belastingplichtige het liquidatieverlies dat uitgaat boven € 5 miljoen niet in aanmerking kan nemen op grond van de doorkijkbepaling uit het voorgestelde derde lid, in combinatie met het voorgestelde tweede lid, van artikel 13d Wet Vpb 1969.

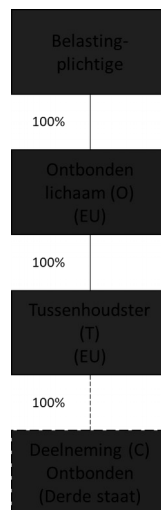
Voorbeeld 11



Voorbeeld 11 is vergelijkbaar met de situatie in voorbeeld 10, met dien verstande dat in voorbeeld 11 niet voldaan wordt aan de territoriale voorwaarde (wel aan de kwantitatieve voorwaarde), omdat de ontbonden deelneming C is gevestigd in een derde staat.

De doorkijkbepaling is ook van toepassing op een inmiddels ontbonden deelneming die middellijk tot het vermogen van het ontbonden lichaam heeft behoord. Hierbij kan samenloop optreden met de tussenhoudsterbepalingen die zijn opgenomen in het huidige vierde en vijfde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 (na de voorgestelde vernummering: het zevende en achtste lid van dat artikel). Zowel de doorkijkbepaling als de tussenhoudsterbepalingen kunnen tot gevolg hebben dat het liquidatieverlies op het ontbonden lichaam of een gedeelte daarvan niet in aanmerking wordt genomen. De samenloop die zich kan voordoen kan aan de hand van voorbeeld 12 worden geïllustreerd.

Voorbeeld 12



In voorbeeld 12 heeft de belastingplichtige een liquidatieverlies met betrekking tot de deelneming in het ontbonden lichaam O ter grootte van € 30 miljoen. Van dit verlies heeft € 20 miljoen betrekking op de activiteiten van O zelf. De overige € 10 miljoen van dit verlies heeft betrekking op een waardedaling van (tussen)houdstervennootschap T. Deze (tussen)houdstervennootschap wordt niet ontbonden en maakt onderdeel uit van de liquidatie-uitkering. De waardedaling van T ziet voor € 9 miljoen op een verlies dat gerealiseerd is met de liquidatie van het eerder ontbonden lichaam C en voor € 1 miljoen op de activiteiten van T zelf. De vraag is in hoeverre de belastingplichtige het liquidatieverlies met betrekking tot de deelneming in O in aanmerking kan nemen.

De belastingplichtige heeft een kwalificerend belang in O, gevestigd in een lidstaat van de EU. Derhalve wordt aan de voorwaarden van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb voldaan. Vervolgens dient op basis van de doorkijkbepaling die is opgenomen in het voorgestelde derde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 te worden beoordeeld of de belastingplichtige een liquidatieverlies in aanmerking had kunnen nemen indien C onmiddellijk door de belastingplichtige was gehouden (en dus niet via O en T). C is gevestigd in een derde staat. Derhalve zou in dat geval niet aan de territoriale voorwaarde zijn voldaan als gevolg waarvan het liquidatieverlies boven de franchise niet in aanmerking zou zijn genomen. Dit betekent dat een bedrag van € 4 miljoen (€ 9 miljoen -/- € 5 miljoen) van aftrek zou zijn uitgesloten. Op grond van de doorkijkbepaling kan de belastingplichtige enkel het liquidatieverlies in aanmerking nemen voor zover dit meer bedraagt dan het liquidatieverlies dat niet in aanmerking had kunnen worden genomen op C (€ 4 miljoen). Derhalve bedraagt het voor de belastingplichtige in aanmerking te nemen liquidatieverlies na toepassing van de nieuwe beperkingen op grond van het voorgestelde tweede en derde lid in totaal € 26 miljoen (€ 30 miljoen verminderd met € 4 miljoen).

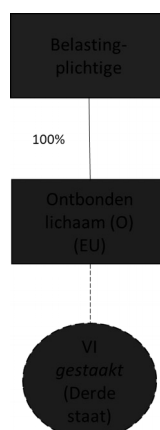
Vervolgens wordt op grond van het huidige vierde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 (na de voorgestelde vernummering: het zevende lid) in het geval dat tot het vermogen van het ontbonden lichaam (O) een deelneming heeft behoord die sinds de verkrijging van de deelneming in O in waarde is gedaald en die deel uitmaakt van de liquidatie-uitkering (T), het liquidatieverlies slechts in aanmerking genomen voor zover dit verlies het bedrag van die waardedaling te boven gaat. Aangezien T met € 10 miljoen in waarde is gedaald, wordt door toepassing van deze houdsterbepaling het liquidatieverlies met betrekking tot de deelneming in O (totaal

liquidatieverlies is € 30 miljoen) slechts in aanmerking genomen voor zover het meer bedraagt dan € 10 miljoen (het bedrag van de waardedaling). Op grond van het zevende lid (nieuw) bedraagt het door de belastingplichtige maximaal in aanmerking te nemen liquidatieverlies € 20 miljoen (€ 30 miljoen verminderd met € 10 miljoen). Voorgaande heeft tot gevolg dat het door de belastingplichtige in aanmerking te nemen liquidatieverlies op O na toepassing van de doorkijk- en tussenhoudsterbepaling € 20 miljoen bedraagt (aangezien het in aanmerking te nemen liquidatieverlies na toepassing van de tussenhoudsterbepaling lager is dan na toepassing van de doorkijkbepaling).

Het door de belastingplichtige voor T opgeofferde bedrag wordt na liquidatie van O door toepassing van de tweede zin van het huidige zesde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 (na de voorgestelde vernummering: het negende lid van genoemd artikel) verhoogd met de bij liquidatie van O met betrekking tot de tussenhoudsterbepaling in aanmerking genomen waardedaling van € 10 miljoen (tot ten hoogste het bedrag dat O voor T heeft opgeofferd). Indien T in enig jaar wordt ontbonden, zal het in aanmerking te nemen liquidatieverlies op T door toepassing van de doorkijkbepaling worden beperkt met € 4 miljoen. Dit deel van het liquidatieverlies ziet immers op het liquidatieverlies van het eerder ontbonden lichaam C (verminderd met de franchise), waarvan de belastingplichtige het liquidatieverlies niet in aanmerking had kunnen nemen in het geval dat het eerder ontbonden lichaam C destijds onmiddellijk door de belastingplichtige zou zijn gehouden.

In de tweede zin van het voorgestelde derde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 is een vergelijkbare doorkijkbepaling opgenomen voor liquidatieverliezen die worden gerealiseerd met betrekking tot een deelneming in een ontbonden lichaam voor zover die verliezen betrekking hebben op een stakingsverlies. De bepaling werkt volgens dezelfde systematiek als hierboven toegelicht voor een liquidatieverlies met betrekking tot een eerder ontbonden lichaam waarin de (tussen)houdstervennootschap een deelneming had. Dit kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden geïllustreerd.

Voorbeeld 13

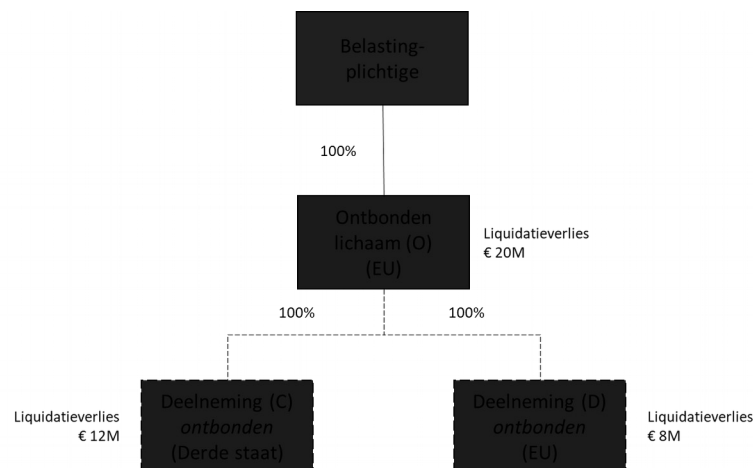


In voorbeeld 13 realiseert de belastingplichtige een liquidatieverlies van € 9 miljoen met betrekking tot de deelneming in ontbonden lichaam O. De belastingplichtige houdt 100% van de statutaire stemrechten en aandelen in O en O is gevestigd in een lidstaat van de EU. Tot het vermogen van

het ontbonden lichaam O behoorde een vaste inrichting in een derde staat. Het liquidatieverlies is volledig toerekenbaar aan de vaste inrichting in die derde staat waarvan de activiteiten inmiddels zijn gestaakt. Bij toepassing van de doorkijkbepaling wordt beoordeeld of de belastingplichtige het volledige stakingsverlies in aanmerking had kunnen nemen indien de onderneming - de vaste inrichting in een derde staat - tot het vermogen van de belastingplichtige zelf had behoord. Dit is niet het geval, omdat in die situatie de aftrek van het stakingsverlies zou zijn beperkt tot € 5 miljoen op grond van de territoriale voorwaarde die is opgenomen in het voorgestelde vierde lid van artikel 15i Wet Vpb 1969.

Bij toepassing van de doorkijkbepaling²² wordt tevens rekening gehouden met de franchise van € 5 miljoen. De franchise geldt derhalve, ook voor toepassing van de doorkijkbepaling, per inmiddels ontbonden deelneming of al gestaakte vaste inrichting. Dit wordt geïllustreerd met de voorbeelden 14 en 15.

Voorbeeld 14



In voorbeeld 14 heeft de belastingplichtige een liquidatieverlies met betrekking tot de deelneming in ontbonden lichaam O ((tussen)houdstervennootschap) ter grootte van € 20 miljoen. Het liquidatieverlies is volledig toerekenbaar aan de verliezen die zijn gerealiseerd met de liquidatie van twee eerder ontbonden lichamen waarin O deelnemingen bezat: deelneming C en deelneming D. De vraag is in hoeverre de belastingplichtige het liquidatieverlies met betrekking tot de deelneming in O in aanmerking kan nemen.

De belastingplichtige heeft een kwalificerend belang in O en O is gevestigd in een lidstaat van de EU. Derhalve wordt aan de voorwaarden van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 voldaan. Vervolgens dient op basis van de doorkijkbepaling per reeds ontbonden deelneming van de (tussen)houdstervennootschap te worden beoordeeld of de belastingplichtige een liquidatieverlies in aanmerking had kunnen nemen indien deze deelnemingen, C en D, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van C en

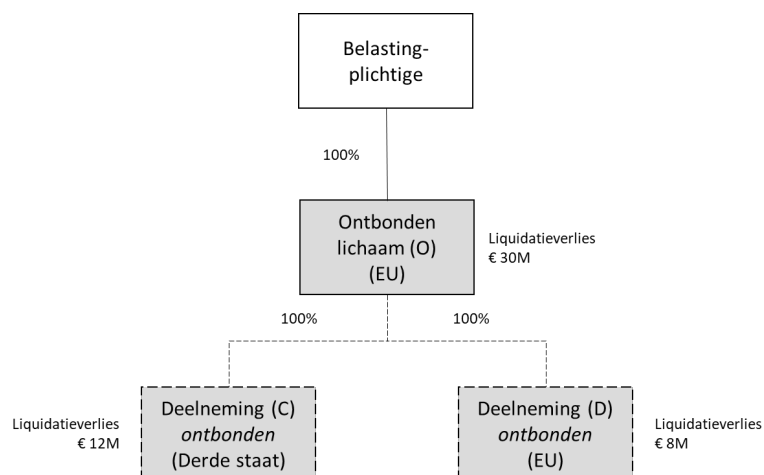
²² Meer precies geformuleerd: bij de beoordeling in hoeverre een liquidatieverlies (eerste zin van genoemd derde lid) of stakingsverlies (tweede zin van genoemd derde lid) in aanmerking zou zijn genomen indien de deelneming van het ontbonden lichaam ((tussen)houdstervennootschap) onmiddellijk door de belastingplichtige was gehouden of de vaste inrichting tot het vermogen van de belastingplichtige had behoord.

D door de belastingplichtige onmiddellijk zouden zijn gehouden (en dus niet via ((tussen)houdstervennootschap O). De analyse per deelneming, onder toepassing van de doorkijkbepaling, is dan als volgt:

- De belastingplichtige wordt geacht onmiddellijk 100% van de statutaire stemrechten en aandelen in C te houden, welk lichaam is gevestigd in een derde land. Derhalve zou in dat geval niet aan de territoriale voorwaarde zijn voldaan en zou het liquidatieverlies boven de franchise niet in aanmerking zijn genomen. Dit betekent dat een bedrag van € 7 miljoen (het gedeelte boven de franchise) van aftrek zou zijn uitgesloten.
- De belastingplichtige wordt geacht onmiddellijk 100% van de statutaire stemrechten en aandelen in D te houden, welk lichaam is gevestigd in een lidstaat van de EU. Het liquidatieverlies ten aanzien van D zou volledig in aftrek kunnen worden gebracht aangezien aan de voorwaarden van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 zou zijn voldaan indien D door de belastingplichtige onmiddellijk was gehouden.

Op grond van de doorkijkbepaling kan enkel het liquidatieverlies in aanmerking worden genomen voor zover dit meer bedraagt dan het liquidatieverlies dat niet in aanmerking had kunnen worden genomen op C (€ 7 miljoen). Derhalve bedraagt het in aanmerking te nemen liquidatieverlies op O door toepassing van de doorkijkbepaling € 13 miljoen (€ 20 miljoen verminderd met € 7 miljoen).

Voorbeeld 15

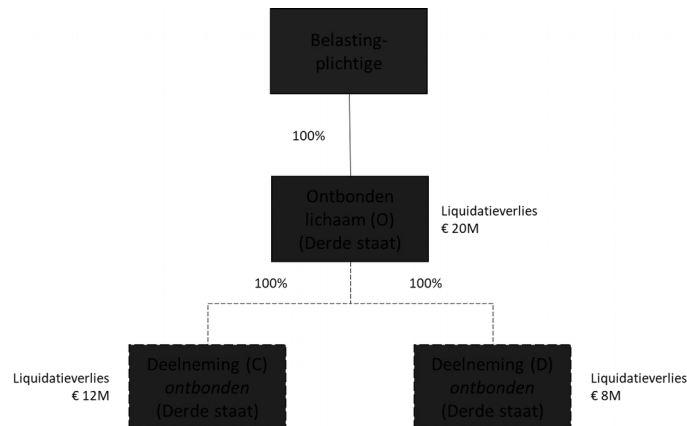


Voorbeeld 15 komt grotendeels overeen met voorbeeld 14, met dien verstande dat een deel van het liquidatieverlies op het ontbonden lichaam O betrekking heeft op activiteiten van O zelf (€ 10 miljoen). Op grond van de doorkijkbepaling kan enkel het liquidatieverlies in aanmerking worden genomen voor zover dit meer bedraagt dan het liquidatieverlies dat niet in aanmerking had kunnen worden genomen op C (€ 7 miljoen). Derhalve bedraagt het in aanmerking te nemen liquidatieverlies op O door toepassing van de doorkijkbepaling € 23 miljoen (€ 30 miljoen verminderd met € 7 miljoen).

Uit de voorgestelde derde zin van het derde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 volgt tevens dat de doorkijkbepaling niet tot gevolg kan hebben dat het in aanmerking te nemen liquidatieverlies hoger is dan zonder toepassing van de doorkijkbepaling. De doorkijkbepaling geldt namelijk ingevolge die zin enkel indien het liquidatieverlies met betrekking tot het ontbonden lichaam voor de

belastingplichtige hoger is dan € 5 miljoen of niet in aftrek is beperkt op grond van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969. Dit wordt aan de hand van het volgende voorbeeld nader toegelicht.

Voorbeeld 16



In voorbeeld 16 is het ontbonden lichaam gevestigd in een derde land. Omdat hiermee niet voldaan is aan de territoriale voorwaarde, wordt het liquidatieverlies tot ten hoogste het bedrag van de franchise in aanmerking genomen. De belastingplichtige kan een bedrag van € 5 miljoen als liquidatieverlies in aanmerking nemen. Het resterende liquidatieverlies met betrekking tot het ontbonden lichaam O ter grootte van € 15 miljoen is van aftrek uitgesloten. Dit verandert niet door toepassing van de doorkijkbepaling.

Artikel 13d, achtste en negende lid, Wet Vpb 1969

In verband met de voorgestelde vernummering van het tweede tot en met elfde lid tot vijfde tot en met veertiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 en de invoeging van een nieuw onderdeel in het tot veertiende lid te vernummeren elfde lid dient de verwijzing die is opgenomen in het huidige vijfde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 (na de voorgestelde vernummering: het achtste lid) naar - thans - het elfde lid van genoemd artikel 13d te worden vervangen door een verwijzing naar het voorgestelde veertiende lid, onderdelen a, b of d, van dat artikel. Ingevolge het huidige artikel 13d, vijfde lid, Wet Vpb 1969 wordt - kort gezegd - voor zover een (tussen)houdstervennootschap een liquidatieverlies heeft geleden dat op grond van het (tot veertiende lid te vernummeren) elfde lid van genoemd artikel 13d niet in aanmerking is genomen (of niet genomen zou zijn indien de (tussen)houdstervennootschap in Nederland zou zijn gevestigd), dat liquidatieverlies ook geëlimineerd bij de berekening van het liquidatieverlies ter zake van de ontbinding van de (tussen)houdstervennootschap. Deze bepaling dient geen toepassing te vinden met betrekking tot de temporele voorwaarde in het voorgestelde (hierna toegelichte) veertiende lid, onderdeel c, van artikel 13d Wet Vpb 1969. Met betrekking tot die temporele voorwaarde wordt een separate doorkijkbepaling opgenomen in het voorgestelde vijftiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 (zie hierna). Tot slot wordt voorgesteld de verwijzing in het huidige zesde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 (na de voorgestelde vernummering: het negende lid) naar het vierde lid van dat artikel te vervangen door een verwijzing naar - in verband met de voorgestelde vernummering van dat lid - het zevende lid van dat artikel.

Artikel 13d, veertiende lid, Wet Vpb 1969

Voorgesteld wordt in het tot veertiende lid te vernummeren elfde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 een nieuw onderdeel c in te voegen waarin een nieuwe (temporele) voorwaarde voor toepassing van de liquidatieverliesregeling wordt opgenomen. Op grond van genoemd onderdeel c wordt een liquidatieverlies enkel in aanmerking genomen indien de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam is voltooid in uiterlijk het derde kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de onderneming van het ontbonden lichaam geheel of nagenoeg geheel is gestaakt dan wel, indien dat eerder is, het besluit daartoe is genomen (temporele voorwaarde). Een liquidatieverlies met betrekking tot een vereffening die na verloop van de driejaarstermijn wordt voltooid is in zijn geheel niet aftrekbaar, tenzij de belastingplichtige met succes een beroep kan doen op de tegenbewijsregeling die is opgenomen in de temporele voorwaarde. De temporele voorwaarde voorkomt dat belastingplichtigen de mogelijkheid hebben om het voltooiën van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam uit te stellen tot het moment waarop het in aanmerking nemen van het liquidatieverlies fiscaal gezien het meest wenselijk is. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de temporele voorwaarde geen franchise kent. Hierdoor is deze voorwaarde dus ook van toepassing op de aftrekbaarheid van liquidatieverliezen van minder dan € 5 miljoen.

Voor de toepassing van de temporele voorwaarde wordt aangesloten bij volledige kalenderjaren, gerekend vanaf 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin de gehele of nagenoeg gehele staking heeft plaatsgevonden dan wel het besluit daartoe is genomen. Indien het besluit tot staking niet in hetzelfde kalenderjaar plaatsvindt als de (gehele of nagenoeg gehele) staking van de onderneming, geldt voor de aanvang van de driejaarstermijn het eerst aangevangen kalenderjaar. Omdat wordt aangesloten bij kalenderjaren en niet bij boekjaren, heeft een afwijkend boekjaar geen gevolgen voor de lengte van de termijn.

De periode van drie kalenderjaren vangt aan bij de aanvang van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de onderneming van het ontbonden lichaam geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel, indien dat eerder is, het besluit daartoe is genomen. Het begrip onderneming wordt uitgelegd overeenkomstig de betekenis van het begrip voor de toepassing van het - na de voorgestelde vernummering - veertiende lid, onderdeel b, van artikel 13d Wet Vpb 1969. Daarmee dient - in de context van de temporele voorwaarde - het begrip onderneming ruim te worden opgevat.²³ Ook het aanhouden van beleggingen of het verrichten van houdsteractiviteiten wordt voor de toepassing van de temporele voorwaarde derhalve als onderneming aangemerkt. Hierdoor valt ook bijvoorbeeld een zuivere houdstervennootschap onder de reikwijdte van de bepaling.

Voor de vraag wanneer sprake is van het geheel of nagenoeg geheel staken van een onderneming, zullen de, van geval tot geval verschillende, feitelijke omstandigheden van beslissende betekenis zijn. Met het begrip staken wordt in beginsel bedoeld op situaties waarbij de activiteiten van een belastingplichtige zijn beëindigd.

Onder nagenoeg geheel staken wordt verstaan het - op een naar verhouding gering gedeelte na - staken.²⁴ Met de toevoeging van dit begrip wordt voorkomen dat een belastingplichtige een

²³ Kamerstukken II 1987/88, 19968, nr. 7, p. 40.

²⁴ Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 22, p. 30.

onderneming op een gering gedeelte na staakt, waarbij het aannemelijk is dat niet overgegaan wordt tot gehele staking om aan de toepassing van de temporele voorwaarde te ontkomen. Bij de beoordeling hiervan kunnen verschillende factoren een rol spelen, zoals de personeelsbezetting en arbeidsintensiviteit, de omzet en de bezittingen. Welke factoren doorslaggevend zijn, hangt af van de desbetreffende bedrijfstak. Bij een bedrijf dat bijvoorbeeld IT-deskundigen detacheert, zal de personeelsbezetting de belangrijkste factor vormen. Bij een energiebedrijf bijvoorbeeld zullen vooral de omzet en de materiële vaste activa relevant zijn.²⁵ Tegen de achtergrond van de temporele voorwaarde is geen sprake van gehele staking of nagenoeg gehele staking indien een lichaam tijdelijk in moeilijkheden verkeert of stil ligt, en vervolgens als zodanig wordt voortgezet. Bij een onderneming die andere activiteiten gaat uitoefenen, kan ook sprake zijn van het geheel of nagenoeg geheel staken van de onderneming. Dit wordt beoordeeld aan de hand van de hiervoor genoemde factoren. Toepassing van het begrip nagenoeg geheel staken kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 17

De belastingplichtige heeft een deelneming in een lichaam dat is gevestigd in de EU. Deze deelneming oefent een actieve onderneming uit. Op de loonlijst van de deelneming staat 100 fte (een fte staat voor 40 uur). In jaar 1 is de onderneming niet langer rendabel en bestaat het voornemen om de deelneming te liquideren. In jaar 1 heeft de belastingplichtige echter geen belastbare winst in Nederland. Omdat de belastingplichtige verwacht dat het liquidatieverlies op deze deelneming pas in latere jaren kan worden verrekend, wordt de onderneming van de deelneming in jaar 1 niet geheel gestaakt, maar blijft slechts 1 fte op de loonlijst van de deelneming staan. De activa van de deelneming zijn bijna allemaal verkocht en ook de omzet in de jaren tot de uiteindelijke liquidatie van de deelneming is minimaal. In jaar 7 wordt de onderneming van de deelneming vervolgens geheel gestaakt en wordt de vereffening van het vermogen van de deelneming voltooid.

In dit voorbeeld is het de vraag of in jaar 7 (op het moment dat de belastingplichtige het liquidatieverlies in aanmerking wil nemen) aan de temporele voorwaarde van voorgesteld artikel 13d, veertiende lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 is voldaan. In dit voorbeeld is de personeelsbezitting al vanaf jaar 1 aanzienlijk afgenomen. Ook de activa van de deelneming zijn nagenoeg geheel verkocht en de omzet is minimaal. Uit deze feiten en omstandigheden kan worden afgeleid dat de onderneming van de deelneming al in jaar 1 nagenoeg geheel is gestaakt. Het liquidatieverlies is derhalve niet aftrekbaar omdat de vereffening van het vermogen van de deelneming niet is voltooid in uiterlijk het derde kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de onderneming van het ontbonden lichaam nagenoeg geheel is gestaakt (namelijk in jaar 1). Daarmee is niet voldaan aan de temporele voorwaarde.

Ook voor de toets of een besluit tot (gehele) staking is genomen wordt gekeken naar de feiten en omstandigheden van het geval. Hierbij kan gewezen worden op het formele besluit tot ontbinding van het lichaam, maar tevens op andere formele of informele aanknopingspunten waaruit blijkt dat de onderneming zal worden gestaakt.

²⁵ Zie ook Kamerstukken II 2000/01, 27209, nr. 7, p. 17.

Indien een deelneming wordt geliquideerd die als moedermaatschappij deel uitmaakte van een fiscale eenheid, dan wordt de toepassing van de temporele voorwaarde enkel getoetst aan de hand van de activiteiten van die deelneming zelf. Hierbij zijn de activiteiten van andere gevoegde maatschappijen derhalve niet relevant.

De temporele voorwaarde bevat tevens een tegenbewijsmogelijkheid op grond waarvan een liquidatieverlies toch in aftrek kan worden gebracht indien de vereffening pas na afloop van de genoemde periode is voltooid, voor zover ook aan de overige voorwaarden is voldaan. Om hiervoor in aanmerking te komen dient de belastingplichtige te doen blijken dat het op een later moment voltooien van de vereffening niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van de heffing van vennootschapsbelasting. Dit betekent dat het motief om heffing van vennootschapsbelasting te ontgaan of uit te stellen bij de belastingplichtige niet ten grondslag mag liggen aan de vertraging in de vereffening. Hierbij kan worden gedacht aan overwegingen in het kader van de optimalisatie van de verliesverrekeningspositie van de belastingplichtige. Een belastingplichtige kan er mogelijk belang bij hebben om bijvoorbeeld eerst verliezen te verrekenen die dreigen te verdampen, alvorens een liquidatieverlies in aanmerking te nemen. Indien dergelijke overwegingen een rol spelen in de vertraging, dan slaagt een beroep op de tegenbewijsregeling niet. Dit is anders indien de vertraging bijvoorbeeld enkel het gevolg is van de afwikkeling van een grootschalige en complexe liquidatie of een liquidatieproces waarbij juridische beletselen in de weg staan aan een tijdige voltooiing van de vereffening. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gewezen op vertraging in de voltooiing van de vereffening die is veroorzaakt buiten de beschikkingsmacht van de belastingplichtige, doordat het lichaam in een juridische procedure verwickeld is geraakt op grond waarvan de liquidatie (nog) niet volledig kan worden afgerond. De tegenbewijsregeling wordt beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval.

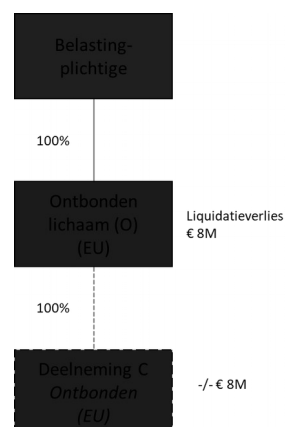
Met het invoegen van het voorgestelde onderdeel c in het tot veertiende lid te vernummeren elfde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 wordt het huidige onderdeel c verletterd tot onderdeel d van genoemd veertiende lid. Voorgesteld wordt in onderdeel d (nieuw) van genoemd veertiende lid ook een verwijzing op te nemen naar het voorgestelde onderdeel c van dat lid. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de verzwaarde bewijslast voor de belastingplichtige ook geldt met betrekking tot de temporele voorwaarde uit genoemd onderdeel c. Daarnaast wordt het voorgestelde onderdeel d (nieuw) van genoemd veertiende lid, naast een redactionele aanpassing van dat lid, tevens aangevuld met de voorwaarde dat de belastingplichtige de omvang van het - na toepassing van de voorgestelde kwantitatieve en territoriale voorwaarde - in aanmerking te nemen liquidatieverlies doet blijken. Dit sluit aan bij de introductie van de genoemde voorwaarden in het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969. Voorts wordt hiermee verduidelijkt dat deze verzwaarde bewijslast, evenals nu reeds het geval is, ook geldt voor de andere bepalingen die betrekking hebben op de omvang van het (in aanmerking te nemen) liquidatieverlies.

Artikel 13d, vijftiende lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde vijftiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 bevat een doorkijkbepaling voor toepassing van de temporele voorwaarde (de temporele doorkijkbepaling). Hiermee wordt voorkomen dat eenvoudig aan de werking van deze voorwaarde kan worden ontkomen door gebruik te maken van een (tussen)houdstervennootschap.

De voorgestelde temporele doorkijkbepaling is van toepassing indien het liquidatieverlies met betrekking tot het ontbonden lichaam geheel of gedeeltelijk toerekenbaar is aan een liquidatieverlies op een deelneming van dat ontbonden lichaam dat eerder is geliquideerd of aan een verlies met betrekking tot een vaste inrichting die tot het vermogen van dat ontbonden lichaam behoorde en waarvan de onderneming eerder is gestaakt. In dat geval kan dit verlies enkel in aanmerking worden genomen bij de belastingplichtige indien de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam is afgerond binnen drie kalenderjaren na het kalenderjaar van (het besluit tot) gehele of nagenoeg gehele staking van de onderneming van de eerder ontbonden deelneming of van de activiteiten van de eerder gestaakte vaste inrichting. Als dit niet het geval is, dan wordt het liquidatieverlies dat toerekenbaar is aan deze ontbonden deelneming of gestaakte onderneming niet in aanmerking genomen. Dit geldt derhalve ook voor een (tussen)houdstervennootschap die naast de houdsteractiviteiten ook zelfstandig andere ondernemingsactiviteiten uitoefende. In dat geval zal de temporele doorkijkbepaling worden toegepast om te beoordelen of het liquidatieverlies dat toerekenbaar is aan de eerder ontbonden deelneming of gestaakte vaste inrichting in aanmerking wordt genomen. De toepassing van de temporele doorkijkbepaling kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 18



In voorbeeld 18 is de onderneming van (de inmiddels ontbonden) deelneming C geheel gestaakt op 18 september 2021. De vereffening van het vermogen van C is voltooid op 1 januari 2023. Vervolgens wordt de vereffening van het vermogen van ontbonden lichaam O ((tussen)houdstervennootschap) voltooid op 1 januari 2027. Het liquidatieverlies dat de belastingplichtige met betrekking tot de deelneming in O realiseert, is volledig toerekenbaar aan de eerdere liquidatie van C. Doordat de vereffening van het vermogen van O niet is afgerond binnen drie kalenderjaren na het kalenderjaar waarin de onderneming van C is gestaakt (uiterlijk op 31 december 2024), kan in dit voorbeeld op grond van de temporele doorkijkbepaling, het liquidatieverlies dat de belastingplichtige realiseert op O (€ 8 miljoen) niet in aanmerking worden genomen. Hierbij is derhalve niet relevant dat de vereffening van het vermogen van C zelf binnen drie kalenderjaren is voltooid na, kort gezegd, het kalenderjaar van staking (18 september 2021). Voor toepassing van genoemd vijftiende lid wordt het tijdstip van de voltooiing van de vereffening van het vermogen van O afgezet tegen het moment waarop de onderneming van de uiteindelijke

deelneming waar het liquidatieverlies betrekking op heeft (deelneming C), geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, of het besluit daartoe is genomen.

Voorbeeld 18 zou anders uitwerken indien de vereffening van het vermogen van ontbonden lichaam O bijvoorbeeld zou zijn voltooid op 30 juni 2023. In dat geval wordt wel voldaan aan de driejaarstermijn en kan het gehele liquidatieverlies in aanmerking worden genomen op het niveau van de belastingplichtige. Het bovenstaande geldt op een vergelijkbare wijze voor een ontbonden lichaam met een vaste inrichting in een andere staat dan de staat waar het ontbonden lichaam is gevestigd, met dien verstande dat voor toepassing van genoemd vijftiende lid het tijdstip van de voltooiing van de vereffening van het vermogen van O afgezet wordt tegen het moment waarop de activiteiten van de vaste inrichting in de andere staat geheel of nagenoeg geheel zijn gestaakt (of het besluit daartoe is genomen). In dit verband dient te worden opgemerkt dat, indien het ontbonden lichaam slechts activiteiten heeft in één (andere) staat, het tijdstip waarop de onderneming van het ontbonden lichaam is gestaakt gelijk zal zijn aan het tijdstip waarop de activiteiten van het ontbonden lichaam in die andere staat zijn gestaakt. Daardoor zal in dat geval niet de bepaling van het voorgestelde vijftiende lid, maar de hoofdregel van het voorgestelde veertiende lid, onderdeel c, van toepassing zijn.

Net als voor de toepassing van de temporele voorwaarde in het voorgestelde veertiende lid, onderdeel c, van artikel 13d Wet Vpb 1969 kent ook de temporele doorkijkbepaling van genoemd vijftiende lid van genoemd artikel een tegenbewijsregeling. Voor een nadere toelichting op laatstgenoemde tegenbewijsregeling wordt verwezen naar de toelichting op genoemd onderdeel c.

Artikel 13d, zeventiende lid, Wet Vpb 1969

In het dertiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 (na vernummering: het zeventiende lid) wordt verduidelijkt dat het bij voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen liquidatieverlies gesteld wordt op het liquidatieverlies dat een belastingplichtige in aanmerking kan nemen met inachtneming van onder andere het voorgestelde tweede en derde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969.

Artikel I, onderdeel C (artikel 13e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijzigingen in artikel 13e, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969 houden verband met de aanpassingen en daarmee samenhangende vernummering van enkele leden van artikel 13d Wet Vpb 1969. Aanvullend wordt hierbij opgemerkt dat de omvang van het berekende liquidatieverlies, bedoeld in artikel 13e, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969, onder andere opgevat moet worden met inachtneming van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde, bedoeld in het voorgestelde artikel 13d, tweede lid, Wet Vpb 1969. De omvang van het berekende liquidatieverlies sluit aan bij het bedrag dat op grond van de voorgestelde wijzigingen in het huidige dertiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 (na vernummering: het zeventiende lid) op verzoek door de inspecteur wordt vastgesteld. Daarnaast wordt in de eerste zin van het eerste en tweede lid van artikel 13e Wet Vpb 1969 een toevoeging gedaan waaruit volgt dat na de voorgestelde vernummering van het veertiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 alleen onderdeel a en onderdeel d van genoemd lid van toepassing zijn en de daarbij behorende bewijslast geldt. Tevens wordt voorgesteld om in het eerste lid van artikel 13e Wet Vpb 1969 een tweede zin op te nemen

waarin ook voor toepassing van deze bepaling een temporele voorwaarde wordt opgenomen. Hiermee wordt voorkomen dat een belastingplichtige door middel van toepassing van artikel 13e, eerste lid, Wet Vpb 1969 alsnog de mogelijkheid zou hebben om het in aanmerking nemen van het liquidatieverlies onbeperkt uit te stellen nadat de onderneming reeds nagenoeg geheel is gestaakt of het besluit tot staking is genomen. Overeenkomstig de voorgestelde temporele voorwaarde in de liquidatieverliesregeling, bevat ook de temporele voorwaarde in artikel 13e, eerste lid, Wet Vpb 1969 een tegenbewijsregeling.

Aangezien bij de toepassing van artikel 13e, tweede lid, Wet Vpb 1969 de onderneming geheel of gedeeltelijk is voortgezet en het liquidatieverlies van de eerder geliquideerde vennootschap het opgeofferd bedrag van de vennootschap die de onderneming voortzet verhoogd, is de temporele doorkijkbepaling van toepassing op de voortgezette onderneming bij liquidatie van de voortzettende vennootschap. Derhalve hoeft dit lid niet zelfstandig te worden aangevuld met een temporele voorwaarde.

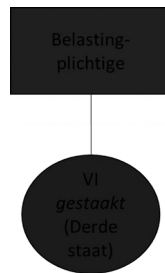
Artikel I, onderdeel H (artikel 15i van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In lijn met de voorgestelde wijzigingen in de liquidatieverliesregeling wordt voorgesteld vergelijkbare voorwaarden op te nemen in de stakingsverliesregeling. Tekstuele en inhoudelijke verschillen tussen de voorgestelde nieuwe voorwaarden in de liquidatieverliesregeling enerzijds en de stakingsverliesregeling anderzijds komen in de meeste gevallen voort uit het verschil in karakter tussen de deelneming (liquidatieverliesregeling) en de vaste inrichting (stakingsverliesregeling). Dit heeft bijvoorbeeld als gevolg dat een met het voorgestelde artikel 13d, derde lid, Wet Vpb 1969, vergelijkbare doorkijkbepaling in de stakingsverliesregeling niet is opgenomen. Door de wettelijke systematiek inzake de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten en de daarbij behorende fiscale behandeling van de vaste inrichting wordt een liquidatieverlies van een aan de vaste inrichting toe te rekenen ontbonden deelneming die niet aan de voorwaarden voldoet niet alsnog als stakingsverlies op het niveau van de belastingplichtige in aanmerking genomen. Derhalve is een dergelijke doorkijkbepaling in de stakingsverliesregeling niet nodig.

Artikel 15i, vierde lid, Wet Vpb 1969

In het voorgestelde vierde lid van artikel 15i Wet Vpb 1969 wordt voor toepassing van de stakingsverliesregeling een territoriale voorwaarde opgenomen. Vanwege het karakter van de vaste inrichting is een kwantitatieve voorwaarde voor de stakingsverliesregeling niet aan de orde. Op grond van de territoriale voorwaarde wordt een stakingsverlies voor zover dat meer bedraagt dan de franchise van € 5 miljoen slechts volledig in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ophoudt winst te genieten uit de EU, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de EER of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten. De toetsing vindt plaats op het tijdstip waarop de belastingplichtige ophoudt winst uit die andere staat te genieten.

Voorbeeld 19



In voorbeeld 19 oefende de belastingplichtige een onderneming uit in een derde staat met behulp van een vaste inrichting. De activiteiten van de vaste inrichting zijn gestaakt. De belastingplichtige kan het stakingsverlies boven de franchise niet in aanmerking nemen aangezien niet aan de territoriale voorwaarde is voldaan.

Specifiek voor toepassing van de stakingsverliesregeling wordt een uitzondering opgenomen in genoemd vierde lid voor stakingsverliezen voor zover die betrekking hebben op een als belegging gehouden onroerende zaak of een medegerechtigheid die behoort tot het vermogen van een onderneming. Het gaat hierbij om vermogensbestanddelen die naar hun aard onder de reikwijdte vallen van het vrije verkeer van kapitaal. Aangezien het vrije verkeer van kapitaal in beginsel tevens werking heeft ten opzichte van derde landen, geldt de territoriale voorwaarde in zijn geheel niet voor deze vermogensbestanddelen.

Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 13d, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 (de territoriale voorwaarde).

Artikel 15i, vijfde lid, Wet Vpb 1969

In het huidige vierde lid (na de voorgestelde vernummering: het vijfde lid) van artikel 15i Wet Vpb 1969 wordt allereerst een redactionele aanpassing gedaan. Daarnaast wordt een onderdeel b ingevoegd op grond waarvan een stakingsverlies in beginsel enkel in aanmerking wordt genomen indien de belastingplichtige ophoudt winst te genieten uit de andere staat in uiterlijk het derde kalenderjaar na het kalenderjaar waarin in die andere staat de activiteiten geheel of nagenoeg geheel zijn gestaakt dan wel, indien dat eerder is, daartoe is besloten. Deze temporele voorwaarde voor de toepassing van de stakingsverliesregeling bevat tevens een tegenbewijsmogelijkheid op grond waarvan een stakingsverlies toch in aftrek kan worden gebracht na verloop van de driejaarsperiode. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting op de temporele voorwaarde in de liquidatieverliesregeling die wordt voorgesteld in artikel 13d, veertiende lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969. Voorgesteld wordt in onderdeel c (nieuw) van het tot vijfde lid te vernummeren vierde lid van artikel 15i Wet Vpb 1969 ook een verwijzing op te nemen naar het voorgestelde onderdeel b van dat lid. Hieruit volgt dat de verzwaarde bewijslast voor de belastingplichtige ook geldt met betrekking tot de temporele voorwaarde uit genoemd onderdeel b.

Artikel 15i, zevende lid, Wet Vpb 1969

De voorgestelde wijziging van de in het huidige zesde lid (na de voorgestelde vernummering: het zevende lid) van artikel 15i Wet Vpb 1969 opgenomen verwijzing houdt verband met de vernummering van het huidige vijfde lid (na de voorgestelde vernummering: het zesde lid) van dat artikel.

Artikel II (overgangsrecht)

Het voorgestelde eerste lid van artikel II bevat specifiek overgangsrecht ten aanzien van de doorkijkbepaling die is opgenomen in het voorgestelde artikel 13d, derde lid, Wet Vpb 1969. Op grond van dit overgangsrecht vindt de doorkijkbepaling slechts toepassing voor zover tot het vermogen van het ontbonden lichaam, onmiddellijk of middellijk, een deelneming heeft behoord in een lichaam dat is ontbonden op of na 1 januari 2021 of een onderneming die gestaakt is op of na 1 januari 2021. Dit bewerkstelligt dat de toepassing van de doorkijkbepaling voor middellijke of onmiddellijke deelnemingen of ondernemingen van het ontbonden lichaam, aansluit bij de inwerkingtreding van de nieuwe kwantitatieve en territoriale voorwaarde die zijn opgenomen in artikel 13d, tweede lid, Wet Vpb 1969. Zonder een dergelijke bepaling zou bij ontbinding van de deelneming het liquidatieverlies ten aanzien van de eerder ontbonden deelneming of eerder gestaakte onderneming beperkt kunnen worden doordat niet aan de kwantitatieve of territoriale voorwaarde wordt voldaan indien de belastingplichtige die deelneming of onderneming onmiddellijk zou hebben gehouden, terwijl de kwantitatieve en territoriale voorwaarde nog niet golden op het moment van de eerdere ontbinding van de deelneming respectievelijk de eerdere staking van de onderneming.

Het voorgestelde tweede en derde lid van artikel II bevatten overgangsbepalingen die zien op de toepassing van de temporele voorwaarde voor toepassing van de liquidatieverliesregeling (het voorgestelde artikel 13d, veertiende lid, onderdeel c, en vijftiende lid, Wet Vpb 1969) en de stakingsverliesregeling (het voorgestelde artikel 15i, vijfde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969). Zonder overgangsbepaling zou voor liquidaties en stakingen die voor 1 januari 2021 zijn aangevangen of waartoe het besluit reeds voor die datum is genomen, na inwerkingtreding van deze wet geen of nog een beperkte periode beschikbaar zijn om de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam te voltooien of om op te houden winst uit de betreffende andere staat te genieten. De driejaarsperiode die van toepassing is onder de temporele voorwaarde is dan immers reeds voor 1 januari 2021 aangevangen.

Om aan deze gevallen tegemoet te komen, wordt met het voorgestelde tweede en derde lid van artikel II in een overgangsbepaling voorzien. In de eerste zin van het voorgestelde tweede lid van artikel II wordt geregeld dat voor belastingplichtigen die een deelneming hebben gehad in een lichaam dat inmiddels is ontbonden en waarvan de onderneming reeds voor 1 januari 2021 geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel het besluit daartoe reeds voor deze datum is genomen, de vereffening van het vermogen van een dergelijk ontbonden lichaam tot en met uiterlijk 31 december 2023 mag worden voltooid om een liquidatieverlies ter zake van een deelneming in dat lichaam in aanmerking te kunnen nemen. Door de opgenomen verwijzing naar het voorgestelde artikel 13d, vijftiende lid, geldt dit op overeenkomstige wijze ten aanzien van de onderneming van een middellijk gehouden deelneming en de activiteiten van het ontbonden lichaam in een andere staat (de temporele doorkijkbepaling).

Met de tweede zin van genoemd tweede lid wordt geregeld dat voor belastingplichtigen die onder de reikwijdte van de eerste zin van dat lid vallen, de mogelijkheid bestaat om het liquidatieverlies ook na 31 december 2023 in aanmerking te nemen indien het niet tijdig voltooien van de

vereffening niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van de heffing van vennootschapsbelasting. Deze bepaling komt overeen met de tegenbewijsmogelijkheid die is opgenomen in het voorgestelde artikel 13d, veertiende lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting op genoemd onderdeel c.

In het derde lid van het voorgestelde artikel II is een vergelijkbare overgangsbepaling opgenomen voor toepassing van de stakingsverliesregeling.

Artikel III (inwerkingtreding)

Voorgesteld wordt om de wet in werking te laten treden per 1 januari 2021, waarbij de voorgestelde bepalingen vanwege uitvoeringstechnische overwegingen voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021.

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief