

No.W06.20.0178/III

's-Gravenhage, 24 juni 2020

Bij Kabinetsmissive van 15 juni 2020, no.2020001185, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met het voorkomen van langdurig uitstel van verliesneming ingevolge de liquidatie- en stakingsverliesregeling en het inperken van de reikwijdte van deze regelingen (Wet beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling), met memorie van toelichting.

Door de deelnemingsvrijstelling blijven voor- en nadelen uit een deelneming buiten aanmerking bij het bepalen van de winst voor de vennootschapsbelasting. De liquidatieverliesregeling maakt hierop een uitzondering: verlies van een binnenlandse of buitenlandse deelneming dat tot uitdrukking komt nadat de deelneming is ontbonden komt tot maximaal het voor die deelneming opgeofferde bedrag wel ten laste van de Nederlandse winst.¹ Voor vaste inrichtingen geldt met de stakingsverliesregeling een vergelijkbare uitzondering op de objectvrijstelling voor buitenlandse (positieve en negatieve) ondernemingswinsten.

In de huidige regeling wordt het liquidatieverlies in aanmerking genomen op het tijdstip waarop de vereffening van de deelneming is voltooid. Het stakingsverlies komt in aftrek op het tijdstip waarop de belastingplichtige ophoudt winst te genieten uit de staat waarin de vaste inrichting werd uitgeoefend (hierna: staat van de vaste inrichting). Voor beide regelingen is geen maximum gesteld aan de omvang van het in aanmerking te nemen verlies.

Het wetsvoorstel beperkt de reikwijdte van de liquidatie- en stakingsverliesregeling op twee punten.

De eerste beperking is gelegen in de voorgestelde temporele voorwaarde. Het doel van die voorwaarde is het beperken van de mogelijkheid om te plannen in welk jaar het verlies ten laste van de Nederlandse winst komt. Wanneer de vereffening van de deelneming niet binnen een bepaalde periode plaatsvindt of de belastingplichtige niet binnen een bepaalde periode ophoudt winst uit de staat van de vaste inrichting te genieten, mag het liquidatieverlies respectievelijk het stakingsverlies niet meer in aanmerking worden genomen. Voor deze periode wordt aangesloten bij drie kalenderjaren. De bij de temporele voorwaarde voorgestelde tegenbewijsregeling maakt het mogelijk dat het verlies toch na deze periode ten laste van de winst komt. Daarvoor moet de belastingplichtige doen blijken dat het niet voldoen aan de temporele voorwaarde niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

¹ Huidige artikel 13d, tweede lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969), na inwerkingtreding van het wetsvoorstel artikel 13d, vijfde lid, Wet Vpb 1969.

De tweede beperking ziet op de omvang van het in aanmerking te nemen liquidatie- en stakingsverlies. In het voorstel bedraagt het liquidatieverlies in beginsel maximaal € 5 miljoen per deelneming. Om een hoger bedrag aan liquidatieverlies in aanmerking te kunnen nemen, moet zijn voldaan aan zowel de voorgestelde kwantitatieve als de voorgestelde territoriale voorwaarde. De kwantitatieve voorwaarde houdt in dat de belastingplichtige gedurende een bepaalde periode voorafgaand aan de liquidatie een belang had in de deelneming waarmee zodanige invloed op de besluiten van die deelneming kon worden uitgeoefend dat de activiteiten van die deelneming konden worden bepaald (kwalificerend belang). De territoriale voorwaarde houdt in dat de deelneming was gevestigd in Nederland, in een andere lidstaat van de Europese Unie (EU), in de Europese Economische Ruimte (EER) of in een staat waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten. In het voorstel wordt het stakingsverlies in beginsel gemaximeerd op € 5 miljoen per staat.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over de aanvang van de termijn van drie kalenderjaren van de temporele voorwaarde, de tegenbewijsregeling bij de temporele voorwaarde, het kwalificerend belang van de kwantitatieve voorwaarde en de materieel terugwerkende kracht van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde. In verband daarmee is aanpassing wenselijk van het wetsvoorstel en de toelichting.

1. Korte achtergrond en actualiteit

De regering heeft op Prinsjesdag 2019 aangekondigd de liquidatie- en stakingsverliesregeling te beperken langs de lijnen van het voorstel van de Tweede Kamerleden Snels (GroenLinks), Leijten (SP) en Nijboer (PvdA).² Met dit wetsvoorstel wordt daaraan uitvoering gegeven. Het voorstel stelt beperkingen aan de reikwijdte van deze regelingen, waardoor de mogelijkheid om verlies te verrekenen wordt beperkt. Het voorstel komt op het moment dat de OESO bericht dat de COVID-19 pandemie "has triggered the most severe economic recession in nearly a century".³ De coronacrisis zal naar verwachting wereldwijd leiden tot meer verliezen en meer liquidaties en stakingen. Mogelijk krijgen meer belastingplichtigen dan eerder gedacht op korte termijn te maken met de aanscherpingen uit het wetsvoorstel. Het is daarom, nog meer dan anders het geval is, van belang dat voor belastingplichtigen duidelijk is hoe die aanscherpingen precies uitwerken.

² Initiatiefwetsvoorstel Wet aanpassing liquidatie- en stakingsverliesregeling in de vennootschapsbelasting, 16 april 2019.

³ OECD Economic Outlook, June 2020, The world economy on a tightrope.

2. Temporele voorwaarde

a. *Aanvang van de driejaarstermijn*

Door de voorgestelde temporele voorwaarde wordt een liquidatieverlies in beginsel alleen in aanmerking 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 daartoe is besloten.⁴ Het stakingsverlies wordt alleen in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ophoudt winst uit de staat van de vaste inrichting te genieten uiterlijk in het derde kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de activiteiten in die staat geheel of nagenoeg geheel zijn gestaakt, dan wel daartoe is besloten.⁵

Het moment waarop de termijn van drie kalenderjaren begint te lopen is daarmee van groot belang voor de vraag of een liquidatie- of een stakingsverlies in aanmerking kan worden genomen. Indien de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt in een ander kalenderjaar dan waarin daartoe is besloten, is voor de liquidatieverliesregeling niet duidelijk wanneer die termijn aanvangt. Eenzelfde onduidelijkheid over de aanvang van de termijn geldt ook voor de stakingsverliesregeling. De woorden "dan wel" in de wettekst en "of"⁶ in de toelichting geven immers geen rangorde aan.

De Afdeling adviseert de wettekst en de toelichting naar aanleiding van het voorgaande te verduidelijken.

b. *Tegenbewijsregeling*

De temporele voorwaarde voorkomt dat belastingplichtigen de mogelijkheid hebben om het voltooien van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam uit te stellen tot het moment waarop het in aanmerking nemen van het liquidatieverlies voor hen fiscaal gezien het meest wenselijk is.⁷ Voor het geval een liquidatieverlies of een stakingsverlies door de temporele voorwaarde niet in aanmerking kan worden genomen, heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om zich te beroepen op een tegenbewijsregeling. Het verlies kan toch in aanmerking worden genomen als de belastingplichtige doet blijken dat het op een later tijdstip voltooien van de vereffening (bij liquidatieverlies) of het op een later tijdstip ophouden winst te genieten uit staat van de vaste inrichting (bij stakingsverlies) niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.⁸

⁴ Voorgesteld artikel 13d, veertiende lid, onderdeel c, en vijftiende lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁵ Voorgesteld artikel 15i, vijfde lid, onderdeel b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

⁶ Memorie van toelichting, artikelsgewijs commentaar op artikel 13d, veertiende lid, Wet Vpb 1969, tweede tekstblok.

⁷ Memorie van toelichting, artikelsgewijs commentaar op artikel 13d, veertiende lid, Wet Vpb 1969, eerste tekstblok.

⁸ Voorgesteld artikel 13d, veertiende lid, onderdeel c, en vijftiende lid, tweede volzin, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Volgens de toelichting rust in dat geval op de belastingplichtige een verzwaarde bewijslast om aan de hand van de feiten en omstandigheden van het concrete geval te doen blijken dat op geen enkele wijze fiscale overwegingen ten grondslag liggen aan de vertraging in de liquidatie.⁹ In de toelichting staat ook dat dit betekent dat geen enkel fiscaal motief bij de belastingplichtige ten grondslag mag liggen aan de vertraging in de vereffening.¹⁰

Deze tegenbewijsregeling is stringent vormgegeven. Gelet op het doel van de temporele voorwaarde, voorkomen dat belastingplichtigen het verlies in aanmerking kunnen nemen op het moment dat het voor hen fiscaal gezien het meest wenselijk is, mag worden verwacht dat voor de tegenbewijsregeling alleen wordt gekeken naar gerichtheid op ontgaan of uitstellen van belastingheffing naar de winst of het inkomen.

Het in de voorgestelde wettekst gebruikte woord "belastingheffing" is echter niet gespecificeerd en uit de toelichting wordt ook niet duidelijk welke belastingheffing is bedoeld. Het lijkt daarom te zien op elke vorm van binnenlandse en buitenlandse belastingheffing. Zo lijkt volgens de voorgestelde wettekst en toelichting een belastingplichtige niet te kunnen voldoen aan de tegenbewijsregeling, als sprake is van een vertraging van de vereffening doordat de deelneming in een derde land nog is verwickeld in een juridische procedure over een lokale belasting (bijvoorbeeld vergelijkbaar met waterschapsbelasting). Er is dan immers sprake van een fiscale overweging die ten grondslag ligt aan de vertraging in de liquidatie.

Deze stringente invulling van de tegenbewijsregeling met de algemene term belastingheffing klemmt te meer, omdat sprake is van de verzwaarde bewijslast "doet blijken". De keuze voor de verzwaarde bewijslast wordt niet gemotiveerd. Daarnaast wordt niet afdoende toegelicht hoe een belastingplichtige kan doen blijken dat op geen enkele wijze een fiscale overweging aanwezig is en ook geen enkel fiscaal motief.

Deze aspecten zijn van belang om het realiteitsgehalte van de tegenbewijsregeling te kunnen beoordelen. De Afdeling adviseert de toelichting naar aanleiding van het voorgaande te verduidelijken en aan te vullen, en zo nodig het voorstel aan te passen.

3. Kwantitatieve voorwaarde: kwalificerend belang

Een groter liquidatieverlies dan € 5 miljoen kan alleen in aanmerking worden genomen als is voldaan aan de kwantitatieve voorwaarde: er moet een kwalificerend belang worden gehouden. Volgens de voorgestelde wettekst is van een kwalificerend belang sprake bij een belang in een lichaam waarmee zodanige

⁹ Memorie van toelichting, algemeen deel, paragraaf 3.3 (Temporele voorwaarde), tweede tekstblok.

¹⁰ Memorie van toelichting, artikelsgewijs commentaar op artikel 13d, veertiende lid, Wet Vpb 1969, zesde tekstblok.

invloed op de besluiten van dat lichaam kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van dat lichaam kunnen worden bepaald.¹¹ In de toelichting staat dat deze definitie is ontleend aan vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU).¹² Die vaste rechtspraak wordt niet nader toegelicht.

De toelichting merkt terecht op dat of in een concreet geval sprake is van beslissende invloed afhangt van de feiten en omstandigheden van dat geval. Hierop volgt de opmerking dat er zonder bijzondere rechten of overeenkomsten in beginsel sprake is van beslissende invloed indien de belastingplichtige meer dan 50% van de statutaire stemrechten bezit in het ontbonden lichaam. Opmerking verdient dat uit de rechtspraak van het HvJ EU geen absoluut percentage volgt, waarbij die beslissende invloed een gegeven is. Een bezit van meer dan 50% van de statutaire stemrechten is niet per definitie voldoende om te kunnen spreken van beslissende invloed. En aan de andere kant heeft het HvJ EU in een Griekse zaak geoordeeld dat een 25%-belang in een deelneming kan volstaan.¹³

De Afdeling adviseert de toelichting naar aanleiding van het voorgaande te verduidelijken en aan te vullen.

4. Kwantitatieve en territoriale voorwaarde: materieel terugwerkende kracht

Volgens het wetsvoorstel gaan de kwantitatieve en de territoriale voorwaarden gelden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021. Voor deze voorwaarden is geen overgangsrecht opgenomen. Dat betekent dat sprake is van materieel terugwerkende kracht. Dit kan belastingplichtigen raken met liquidatieverlies of stakingsverlies van meer dan € 5 miljoen. Voor het liquidatieverlies gaat het om belastingplichtigen die voor de inwerkintreding van het wetsvoorstel niet voldeden aan de nu voorgestelde kwantitatieve of territoriale voorwaarde en waarbij vóór 1 januari 2021 de onderneming van het ontbonden lichaam geheel of nagenoeg geheel is gestaakt of daartoe is besloten. Als de vereffening van het ontbonden lichaam dan niet is voltooid voor de aanvang van het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2021, kan het deel van het liquidatieverlies boven € 5 miljoen hoe dan ook niet in aanmerking worden genomen. Voor het stakingsverlies geldt iets vergelijkbaars met betrekking tot de voorgestelde territoriale voorwaarde.

¹¹ Voorgesteld artikel 13d, vierde lid, Wet Vpb 1969.

¹² Memorie van toelichting, algemeen deel, paragraaf 3.2.2 (Kwantitatieve voorwaarde), onder voorbeeld 2, en artikelsgewijze toelichting bij artikel I, onderdeel B, paragraaf Artikel 13d, tweede en vierde lid, Wet Vpb 1969, derde tekstblok.

¹³ HvJ 21 oktober 2010, C-81/09, Idryma Typou AE, ECLI:EU:C:2010:622, punt 51: "Afhankelijk van de verspreiding van het overige kapitaal, met name of het onder een groot aantal aandeelhouders is verdeeld, kan een deelneming van 25 % volstaan voor de zeggenschap over een onderneming of althans om een zekere invloed op de beslissingen ervan uit te oefenen en de activiteiten ervan te bepalen in de zin van de in punt 47 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak Baars (zie in die zin arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 38). De Griekse wetgeving kan dus onder artikel 49 VWEU vallen."

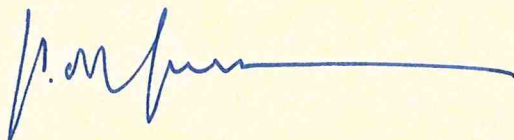
Materieel grijpt deze wetgeving dus in in lopende liquidatietrajecten. Dit kan tot onevenwichtigheden leiden als het door externe omstandigheden of de aard van de onderneming niet mogelijk is om voor de aanvang van dat boekjaar het vermogen vereffend te hebben of opgehouden te hebben winst te genieten uit die andere staat. Dit is ongewenst met het oog op voorspelbare wetgeving en rechtszekerheid.

De Afdeling adviseert hier in de toelichting aandacht aan te schenken, en zo nodig het voorstel aan te passen.

5. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

De vice-president van de Raad van State,

A handwritten signature in blue ink, consisting of a stylized first name followed by a long horizontal line.

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.20.0178/III

- In artikel I, onderdeel B, onder 1, in het voorgestelde artikel 13d, tweede lid, onderdeel b, aanhef, Wet Vpb 1969 "kalenderjaren" vervangen door "jaren" en voorts "het tijdstip van voltooiing van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam" vervangen door "de dag waarop de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam is voltooid". De toelichting dient hiermee in overeenstemming te worden gebracht.
- In artikel I, onderdeel B, onder 1, in het voorgestelde artikel 13d, tweede lid, onderdeel b, onder 2°, Wet Vpb 1969 "het liquidatieverlies" vervangen door "een groter deel van het liquidatieverlies".
- In artikel I, onderdeel E "tweede, derde" schrappen of toelichten waarom voor het voorgestelde artikel 13d, tweede en derde lid, Wet Vpb 1969 een delegatiegrondslag nodig is.