



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)

VOORSTEL VAN WET

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is fiscale maatregelen te treffen die strekken tot het voorkomen van langdurig uitstel van verliesneming ingevolge de liquidatie- en stakingsverliesregeling en het inperken van de reikwijdte van deze regelingen in de vennootschapsbelasting;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Artikel I

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 13ba**, zesde lid, wordt "tweede lid" vervangen door "vijfde lid".

B. **Artikel 13d** wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het tweede tot en met dertiende lid tot vijfde tot en met zestiende lid worden drie leden ingevoegd, luidende:

2. Het liquidatieverlies wordt tot ten hoogste een bedrag van € 5.000.000 in aanmerking genomen, tenzij:

a. op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam:

1°. de belastingplichtige, al dan niet tezamen met een lichaam waarin hij een kwalificerend belang heeft, een kwalificerend belang heeft in het ontbonden lichaam; en

2°. het ontbonden lichaam is gevestigd in Nederland, een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de Europese Unie een associatieovereenkomst heeft gesloten; en

b. de belastingplichtige in de vijf kalenderjaren onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van de voltooiing van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam onafgebroken aan de voorwaarden, bedoeld in onderdeel a, heeft voldaan, met dien verstande dat:

1°. indien het ontbonden lichaam vanaf enig tijdstip na de aanvang van die periode voor de belastingplichtige voor het eerst als deelneming werd aangemerkt, pas vanaf dat tijdstip onafgebroken aan die voorwaarden hoeft te zijn voldaan; of

2°. indien de belastingplichtige op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam een fiscale eenheid had kunnen vormen met dat lichaam indien dat lichaam in Nederland zou zijn gevestigd en dat lichaam is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de Europese Unie een associatieovereenkomst heeft gesloten, niet onafgebroken aan die voorwaarden hoeft te zijn voldaan, mits de belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij niet vanaf enig tijdstip na aanvang van die periode aan de in dit subonderdeel bedoelde voorwaarden is gaan voldoen met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om het liquidatieverlies in aanmerking te nemen.

3. Indien, onmiddellijk of middellijk, tot het vermogen van het ontbonden lichaam een deelneming heeft behoord in een lichaam dat inmiddels is ontbonden en ter zake waarvan door de toepassing van het tweede lid het in aanmerking te nemen liquidatieverlies zou zijn beperkt indien die deelneming door de belastingplichtige was gehouden, wordt het liquidatieverlies slechts in aanmerking genomen voor zover dat verlies uitgaat boven het liquidatieverlies dat met betrekking tot die deelneming niet in aanmerking zou zijn genomen indien de belastingplichtige die deelneming had gehouden. Indien, onmiddellijk of middellijk, tot het vermogen van het ontbonden lichaam een onderneming heeft behoord die inmiddels is gestaakt en ter zake waarvan door de toepassing van artikel 15i, vierde lid, het in aanmerking te nemen stakingsverlies zou zijn beperkt indien de onderneming tot het vermogen van de belastingplichtige had behoord, wordt het liquidatieverlies slechts in aanmerking genomen voor zover dat verlies uitgaat boven het stakingsverlies dat met betrekking tot die onderneming niet in aanmerking zou zijn genomen indien die onderneming tot het vermogen van de belastingplichtige had behoord. De eerste en tweede zin vinden geen toepassing indien het in aanmerking te nemen liquidatieverlies ten aanzien van het ontbonden lichaam ten hoogste € 5.000.000 bedraagt of reeds is beperkt door de toepassing van het tweede lid.

4. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een kwalificerend belang verstaan een belang in een lichaam waarmee een zodanige invloed op de besluiten van dat lichaam kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van dat lichaam kunnen worden bepaald.

2. In het achtste lid (nieuw) wordt "elfde lid" vervangen door "veertiende lid, onderdelen a, b of d".

3. In het negende lid (nieuw) wordt "vierde lid" vervangen door "zevende lid".

4. Het veertiende lid (nieuw) wordt als volgt gewijzigd:

a. Onder verlettering van onderdeel c tot d wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:
c. 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 daartoe is besloten, tenzij de belastingplichtige doet blijken dat het op een later tijdstip voltooiën van de vereffening niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing;.

b. Onderdeel d (nieuw) komt te luiden:
d. de belastingplichtige de omvang van het in aanmerking te nemen liquidatieverlies doet blijken alsmede doet blijken dat is voldaan aan het bepaalde in de onderdelen a, onder 1°, b en c.

5. Onder vernummering van het vijftiende en zestiende lid (nieuw) tot zestiende en zeventiende lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

15. Indien, onmiddellijk of middellijk, tot het vermogen van het ontbonden lichaam een deelneming heeft behoord in een lichaam dat inmiddels is ontbonden of activiteiten in een andere staat hebben behoord die inmiddels zijn gestaakt en de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam niet is voltooid in uiterlijk het derde kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de onderneming van het eerder ontbonden lichaam, onderscheidenlijk de activiteiten in die andere staat van het ontbonden lichaam, geheel of nagenoeg geheel is, onderscheidenlijk zijn, gestaakt, dan wel daartoe is besloten, wordt het liquidatieverlies slechts in aanmerking genomen voor zover dat verlies uitgaat boven het liquidatieverlies met betrekking tot de deelneming in het eerder ontbonden lichaam, onderscheidenlijk het stakingsverlies met betrekking tot de gestaakte activiteiten. De eerste zin vindt geen toepassing indien de belastingplichtige doet blijken dat het op een later tijdstip voltooiën van de vereffening niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

6. In het zeventiende lid (nieuw) wordt "het liquidatieverlies" vervangen door "het in aanmerking te nemen liquidatieverlies".

7. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

18. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld voor de beoordeling of een onderneming nagenoeg geheel is gestaakt als bedoeld in het veertiende lid, onderdeel c, en het vijftiende lid.

C. **Artikel 13e** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "artikel 13d, elfde lid, onderdelen a en c" vervangen door "artikel 13d, veertiende lid, onderdelen a en d".

2. In het tweede lid wordt "artikel 13d, elfde lid, onderdelen a en c" vervangen door "artikel 13d, veertiende lid, onderdelen a en d".

D. In **artikel 13j**, tweede lid, wordt "tweede lid" vervangen door "vijfde lid".

E. In **artikel 15**, veertiende lid, onderdeel c, wordt "achtste en negende lid" vervangen door "tweede, derde, elfde en twaalfde lid".

F. In **artikel 15ah**, eerste lid, wordt "negende en tiende lid" vervangen door "twaalfde en dertiende lid".

G. In **artikel 15aj**, zesde lid, wordt "achtste lid" vervangen door "elfde lid".

H. **Artikel 15i** wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het vierde tot en met zevende lid tot vijfde tot en met achtste lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

4. Behoudens voor zover het stakingsverlies betrekking heeft op een als belegging gehouden onroerende zaak of medegerechtigdheid tot het vermogen van een onderneming wordt het stakingsverlies tot ten hoogste een bedrag van € 5.000.000 in aanmerking genomen, tenzij de belastingplichtige ophoudt winst te genieten uit een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de Europese Unie een associatieovereenkomst heeft gesloten.

2. Het vijfde lid (nieuw) wordt als volgt gewijzigd:

a. In de aanhef wordt "stakingverlies" vervangen door "stakingsverlies".

b. Onder vervanging van ", en" aan het slot van onderdeel a door een puntkomma en onder verlettering van onderdeel b tot c, wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

b. mits de belastingplichtige ophoudt winst uit de andere staat te genieten in uiterlijk het derde kalenderjaar na het kalenderjaar waarin de activiteiten van de belastingplichtige in de andere staat geheel of nagenoeg geheel zijn gestaakt, dan wel daartoe is besloten, tenzij de belastingplichtige doet blijken dat het op een later tijdstip ophouden winst te genieten uit die andere staat niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing; en.

c. Onderdeel c (nieuw) komt te luiden:

c. voor zover de belastingplichtige de hoogte van het in aanmerking te nemen stakingsverlies doet blijken alsmede doet blijken dat is voldaan aan het bepaalde in onderdeel b.

3. In het zevende lid (nieuw) wordt "vijfde lid" vervangen door "zesde lid".

5. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

9. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld voor de beoordeling of een onderneming nagenoeg geheel is gestaakt als bedoeld in het vijfde lid, onderdeel b.

I. In **artikel 28c**, vijfde lid, onder 1°, wordt "tweede lid" vervangen door "vijfde lid".

J. In **artikel 33b**, derde lid, wordt "vierde lid" vervangen door "vijfde lid".

Artikel II

1. Indien, onmiddellijk of middellijk, tot het vermogen van het ontbonden lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft, een deelneming heeft behoord in een lichaam dat is ontbonden voor 1 januari 2021, dan wel een onderneming heeft behoord die is gestaakt voor 1 januari 2021, vindt artikel 13d, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geen toepassing ten aanzien van die deelneming, onderscheidenlijk die onderneming.

2. Indien, onmiddellijk of middellijk, tot het vermogen van een ontbonden lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft een onderneming behoort die voor 1 januari 2021 geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe voor 1 januari 2021 is besloten, wordt, in afwijking van artikel 13d, veertiende lid, onderdeel c, en vijftiende lid, van de Wet op de

vennootschapsbelasting 1969, het liquidatieverlies niet in aanmerking genomen indien de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam niet uiterlijk op 31 december 2023 is voltooid. Indien de belastingplichtige doet blijken dat het na 31 december 2023 voltooien van de vereffening niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing wordt het liquidatieverlies op dat latere tijdstip alsnog in aanmerking genomen.

3. Indien de activiteiten van de belastingplichtige in de andere staat voor 1 januari 2021 geheel of nagenoeg geheel zijn gestaakt, dan wel daartoe voor 1 januari 2021 is besloten, wordt, in afwijking van artikel 15i, vijfde lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, het stakingsverlies niet in aanmerking genomen indien de belastingplichtige niet uiterlijk op 31 december 2023 ophoudt winst te genieten uit die andere staat. Indien de belastingplichtige doet blijken dat het na 31 december 2023 ophouden winst te genieten uit die andere staat niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing wordt het stakingsverlies op dat latere tijdstip alsnog in aanmerking genomen.

4. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld voor de beoordeling of een onderneming nagenoeg geheel is gestaakt als bedoeld in het tweede en derde lid.

Artikel III

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2021 en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021.

Artikel IV

Deze wet wordt aangehaald als: Wet beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven

De Staatssecretaris van Financiën,

J.A. Vijlbrief

**Wijziging van de Wet op de
vennootschapsbelasting 1969 in verband met het
voorkomen van langdurig uitstel van verliesnemings
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.	Hoofdlijnen van het voorstel	2
3.	Vormgeving	4
4.	Budgettaire aspecten	12
5.	EU-aspecten	13
6.	Gevolgen voor het bedrijfsleven	13
7.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	14
8.	Consultatie	14
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 winstgevendende activiteiten in Nederland. Meer in breder verband kan nog worden opgemerkt dat gelijktijdig met de beoogde inwerkingtreding van dit wetsvoorstel (wat voor een beperkte groep belastingplichtigen zal resulteren in een lastenverzwaring), de tarieven in de vennootschapsbelasting worden verlaagd.⁴

[Eventueel: stand coronacrisis bij indiening wetsvoorstel]

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

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.

⁴ Wet bedrijfsleven 2019, artikel 7.5, onderdeel B, Stb 2018, 505.

moedervernootschap ontvangt door middel van een uitkering door een binnenlandse of buitenlandse dochtervernootschap (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 dochtervernootschap in aanmerking genomen. Dubbele belastingheffing wordt daarmee zoveel mogelijk voorkomen door op het niveau van de moedervernootschap 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 moedervernootschap 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 Kamer 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 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 de omliggende landen. Tegen deze achtergrond stelt het kabinet voor om door middel van enkele nieuwe voorwaarden beperkingen aan te brengen in de huidige regelingen.

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 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

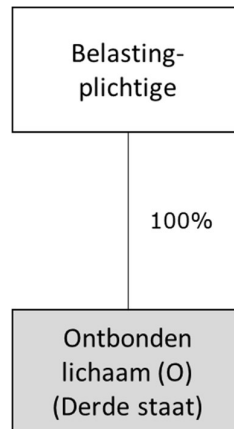
Het onderhavige wetsvoorstel beperkt de liquidatieverliesregeling door onder andere een territoriale voorwaarde toe te voegen. Om te verzekeren dat de voorgestelde beperking enkel onder het bereik van de vrijheid van vestiging valt, wordt tevens een kwantitatieve voorwaarde toegevoegd. Deze voorwaarden 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 voorwaarden van de huidige regeling. 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.

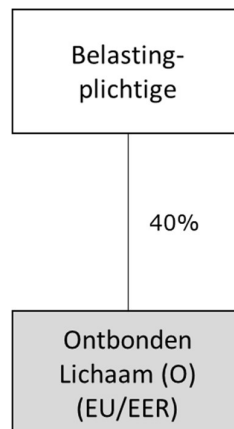
Het kabinet heeft ervoor gekozen om de voorgestelde franchise uit het (concept-)initiatiefwetsvoorstel over te nemen, zodat belastingplichtigen met relatief beperkte liquidatieverliezen op investeringen die zij vaak voor de lange termijn in een deelneming hebben gedaan, niet in aanraking komen met de 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. Deze 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 tot en met het bedrag van de franchise het liquidatieverlies onder de huidige voorwaarden van de regeling in aanmerking blijven nemen, zoals reeds is geïllustreerd in voorbeeld 1.

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 vooralsnog 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.

Voorbeeld 2



In voorbeeld 2⁵ bezit de belastingplichtige slechts 40% van de stemrechten 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).⁶ Hiermee wordt beoogd dat de voorgestelde beperking enkel onder het bereik van de vrijheid van vestiging valt. Dit is noodzakelijk om te voorkomen dat

⁵ De in de voorbeelden weergegeven percentages representeren de statutaire stemrechten. 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.

⁶ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 13 april 2000, C-251/98, ECLI:EU:C:2000:205, punt 22 en 26. Dit kan als vaste rechtspraak worden beschouwd, zie ook HvJ EU 23 oktober 2007, C-112/05, ECLI:EU:C:2007:623, punt 13.

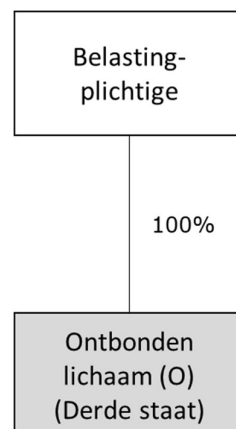
een belastingplichtige succesvol een beroep kan doen op de vrijheid van kapitaalverkeer om een liquidatieverlies op een geliquideerde deelneming in een derde land in Nederland in aftrek te brengen. De vrijheid van kapitaal werkt immers ook ten opzichte van derde landen.

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.

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



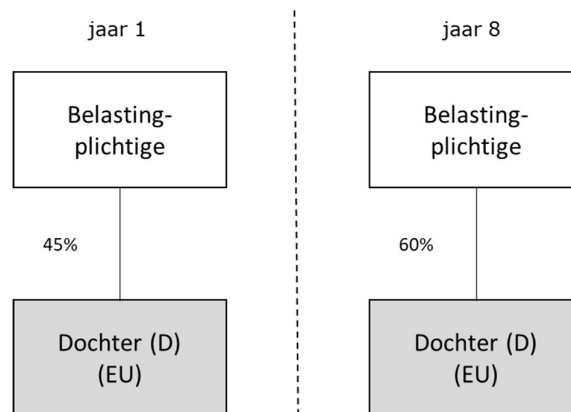
In voorbeeld 3 bezit de belastingplichtige 100% van de stemrechten in het ontbonden lichaam. Het ontbonden lichaam is gevestigd in een derde staat. Hiermee is niet voldaan aan de territoriale voorwaarde.

3.2.4 Toetsingstijdstip kwantitatieve en territoriale voorwaarde

⁷Artikel 13 van de Associatieovereenkomst met Turkije (Pb 1964, 217, blz. 3685) en Artikel 41, lid 1 van het Aanvullend Protocol (Pb 1972, L 293, blz. 1) HvJ EU 11 mei 2000, Zaak C-37/98, Savas, ECLI:EU:C:2000:224, punt 46.

De toets of aan de nieuwe kwantitatieve en territoriale voorwaarde is voldaan, vindt in beginsel plaats op het moment direct voorafgaand aan het voltooien van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam. Om te voorkomen dat eenvoudig aan de nieuwe 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 kalenderjaren onmiddellijk voorafgaand aan het moment van de voltooiing van de vereffening van het vermogen van de ontbonden deelneming eveneens aan de kwantitatieve en territoriale voorwaarde moet voldoen (toetsperiode). Indien dit niet het geval is, dan wordt het liquidatieverlies 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



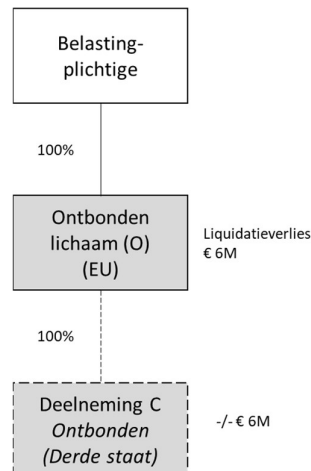
In voorbeeld 4 bezit de belastingplichtige in jaar 1 in totaal 45% van de stemrechten in dochtervennootschap D. In jaar 8 breidt hij dit belang uit naar 60%. Later in dat jaar wordt D geliquideerd. Op het moment direct voorafgaand aan de voltooiing van de vereffening van het vermogen van D voldoet de 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 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 (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 voor zover dat liquidatieverlies uitgaat boven het verlies dat de belastingplichtige op deelneming C niet in aanmerking had kunnen nemen. 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 de termijnen voor voorwaartse verliesverrekening in de vennootschapsbelasting zijn beperkt tot zes jaar en verliesverrekening minder flexibiliteit biedt. In tegenstelling tot een regulier verlies dat bij de belastingplichtige zelf opkomt, kan het in aanmerking nemen van een liquidatieverlies worden uitgesteld tot het moment waarop hieraan de meeste behoefte bestaat bij de belastingplichtige. Op die manier kan een belastingplichtige wachten met het voltooien van de vereffening tot het moment dat de belastingplichtige bijvoorbeeld verwacht weer in een winstgevende positie te komen en geen verrekenbare verliezen meer te hebben. 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 enkel 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 op geen enkele wijze fiscale overwegingen ten grondslag liggen aan de vertraging in de liquidatie.

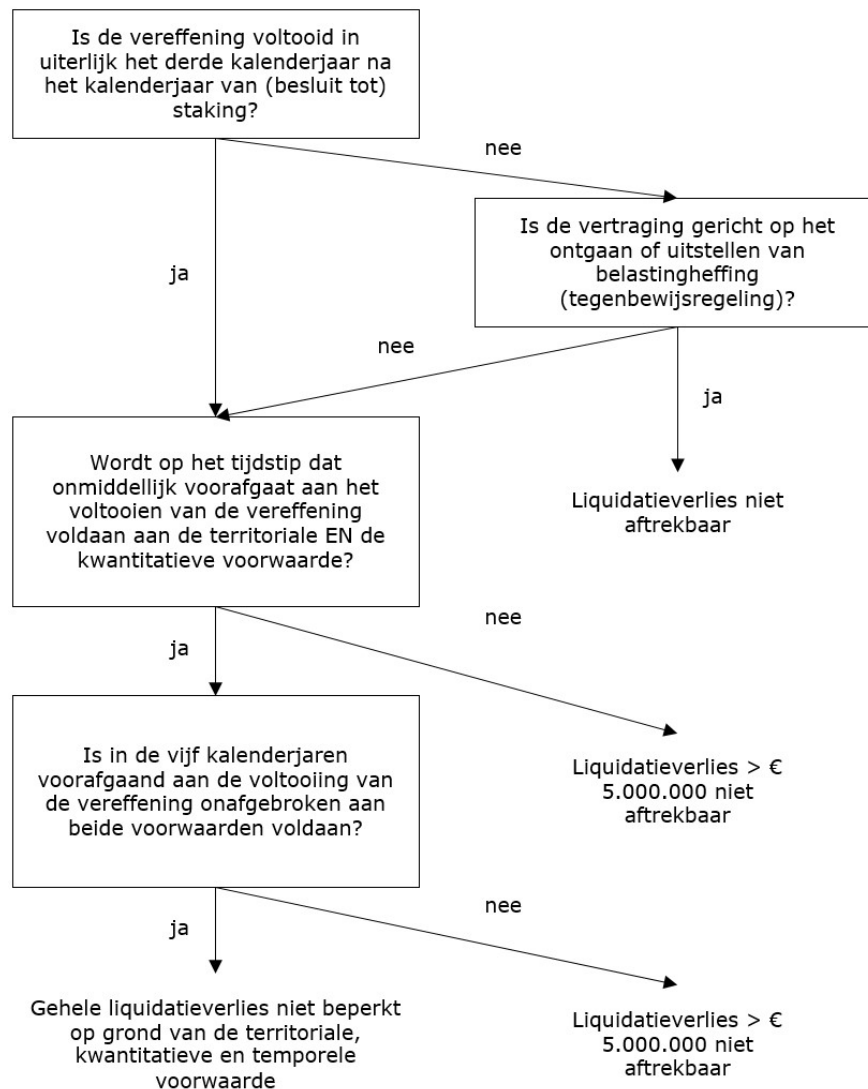
Ook voor de toepassing van de temporele voorwaarde is een doorkijkbepaling opgenomen die voorkomt dat een belastingplichtige zich eenvoudig aan de werking van die voorwaarde kan onttrekken. Deze bepaling bewerkstelligt dat de liquidatie van een (tussen)houdstervennootschap⁸ moet zijn afgerond binnen 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

⁸ Hoewel strikt genomen geen sprake is van een (tussen)houdstervennootschap in geval van een vennootschap met een vaste inrichting in een andere staat.

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.



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 geografische beperking is een stakingsverlies alleen nog aftrekbaar indien het verlies is geleden uit hoofde van een in een onderneming 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 of 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. Dit voorkomt dat belastingplichtigen in een dergelijke situatie geen of nog slechts een beperkte periode hebben om de vermogensvereffening of het ophouden winst uit andere staat te genieten te voltooien. 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 belastingheffing (tegenbewijsmogelijkheid). Daarnaast bevat het wetsvoorstel een specifieke overgangsbepaling met betrekking tot de doorkijkbepaling voor toepassing van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde in de liquidatieverliesregeling.

4. Budgettaire aspecten

4.1 Uitgangspunten van de raming

De raming van de budgettaire aspecten van het wetsvoorstel is gebaseerd op de aangiftegegevens uit 2017. Dit jaar is in de aangifte het meest volledig ingevuld en kan als representatief uitgangspunt worden aangemerkt. Er is in de raming van het structurele budgettaire effect geen

gedragseffect opgenomen vanwege de toetsperiode die geldt voor toepassing van de kwantitatieve en territoriale voorwaarde. Daarmee wordt voorkomen dat belastingplichtigen in het zicht van liquidatie of staking herstructureren om aan de nieuwe voorwaarden te voldoen.

4.2 Effect kwantitatieve, territoriale en temporele voorwaarde

De voorgestelde kwantitatieve en territoriale voorwaarde resulteren in een budgettair effect 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 budgettair effect van € 47 miljoen.

4.3 Totaal budgettair effect

[PM In verband met de coronacrisis wordt de raming nog nader afgestemd met het CPB.]

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 op basis van de voorgestelde wetgeving niet aan de nieuwe voorwaarden zullen voldoen. Indien deze liquidatie- en stakingsverliezen over het jaar 2020 niet verrekend kunnen worden met winsten, 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 oploep relatief klein is vanwege de coronacrisis.

Het structurele budgettaire effect 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 Liquidatieverliesregeling	0	18	35	53	138	173	207	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

Het wetsvoorstel aanpassing liquidatie- en stakingsverliesregeling heeft een verwaarloosbare verzwaring van de administratieve regeldruk voor bedrijven tot gevolg. 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 voltooien van de vereffening of het ophouden winst te genieten uit een andere staat niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

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 waardoor het mkb zoveel mogelijk wordt ontzien voor 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.⁹ De bepaling die bijvoorbeeld is opgenomen in de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten enerzijds en de Zwitserse Bondstaat anderzijds inzake het vrije verkeer van personen,¹⁰ 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. Dit heeft geleid tot de opname van een delegatiegrondslag op basis waarvan in lagere regelgeving nadere regels kunnen worden opgenomen ter verduidelijking van deze vraagstukken.

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

⁹Artikel 13 van de Associatieovereenkomst met Turkije (Pb 1964, 217, blz. 3685) en Artikel 41, lid 1 van het Aanvullend Protocol (Pb 1972, L 293, blz. 1) HvJ EU 11 mei 2000, Zaak C-37/98, Savas, ECLI:EU:C:2000:224, punt 46.

¹⁰ Pb 2002 L114, blz. 6.

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.

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, 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 EU, de EER of een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee de Europese Unie 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 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.

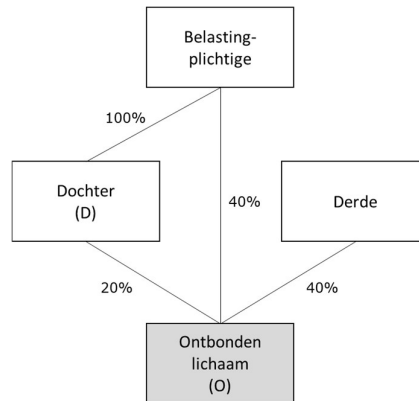
Aan de kwantitatieve voorwaarde uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, onder 1°, van artikel 13d Wet Vpb 1969 is voldaan indien de belastingplichtige, al dan niet tezamen met een lichaam waarin hij een kwalificerend belang heeft, een kwalificerend belang heeft in het ontbonden lichaam. Het voorgestelde 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 HvJ EU.¹¹ 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 stemrechtsovereenkomsten) 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.¹²

Voorbeeld 1

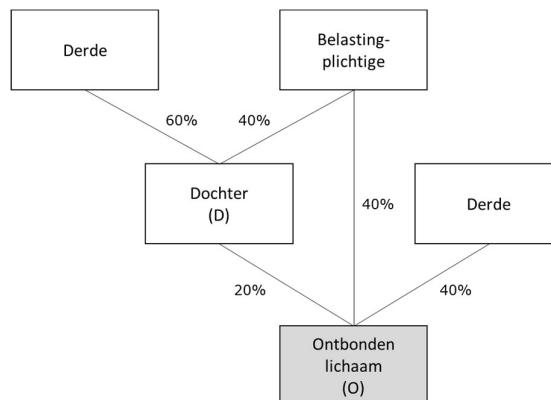
¹¹ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 13 april 2000, C-251/98, ECLI:EU:C:2000:205, punt 22 en 26. Dit kan als vaste rechtspraak worden beschouwd, zie ook HvJ EU 23 oktober 2007, C-112/05, ECLI:EU:C:2007:623, punt 13.

¹² De in de voorbeelden weergegeven percentages representeren de statutaire stemrechten. 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.



In voorbeeld 1 bezit de belastingplichtige onmiddellijk 40% van de statutaire stemrechten 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 (20% 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.

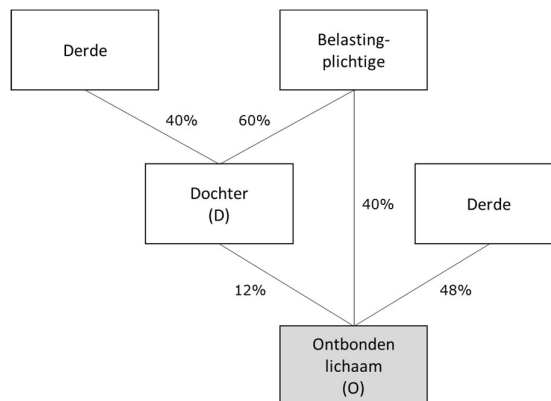
Voorbeeld 2



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

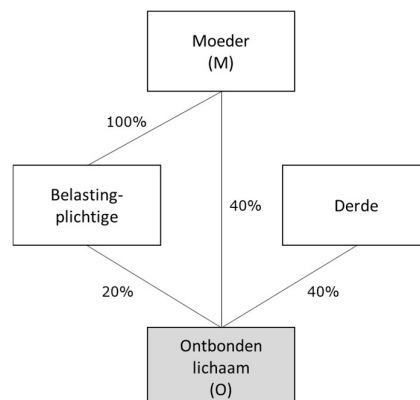
belastingplichtige in O. Hierdoor wordt in voorbeeld 2 niet voldaan aan de kwantitatieve voorwaarde.

Voorbeeld 3



In voorbeeld 3 bezit de belastingplichtige 60% van de statutaire stemrechten 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



Voorbeeld 4 is gelijk aan voorbeeld 1, met dien verstande dat de belastingplichtige in dit geval de positie van dochter D (uit voorbeeld 1) inneemt. De belastingplichtige bezit onmiddellijk 20% van de stemrechten 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 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 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 voor onder andere de Wet Vpb 1969 onder 'Nederland' 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 kalenderjaren die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de voltooiing van de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam ((reguliere) toetsperiode) onafgebroken aan de

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).

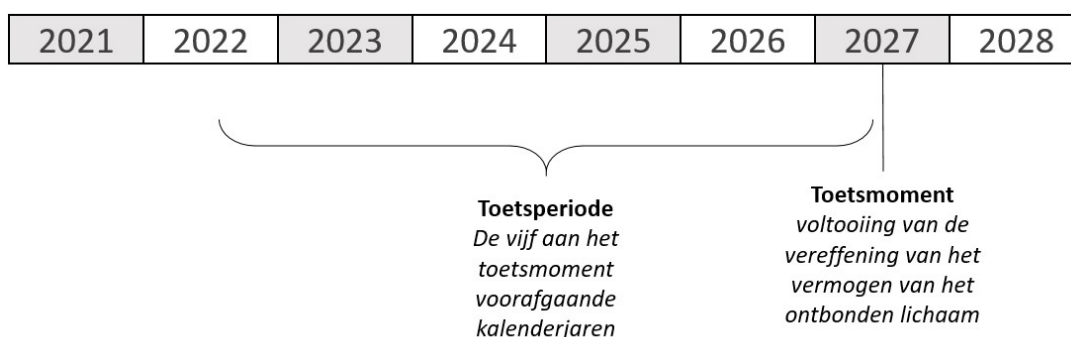
¹⁴ Waar een lichaam is gevestigd, wordt voor toepassing van deze bepaling op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen naar omstandigheden beoordeeld.

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

¹⁶ Artikel 41, lid 1, van het Aanvullend Protocol bij de Overeenkomst waarbij een Associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Economische Gemeenschap en Turkije, van 23 november 1970, Pb EG 29 december 1972, nr. L 293.

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 toetsperiode zijn de vijf kalenderjaren (vijf maal 365 dagen) direct voorafgaand aan de dag waarop de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam is voltooid relevant. 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 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

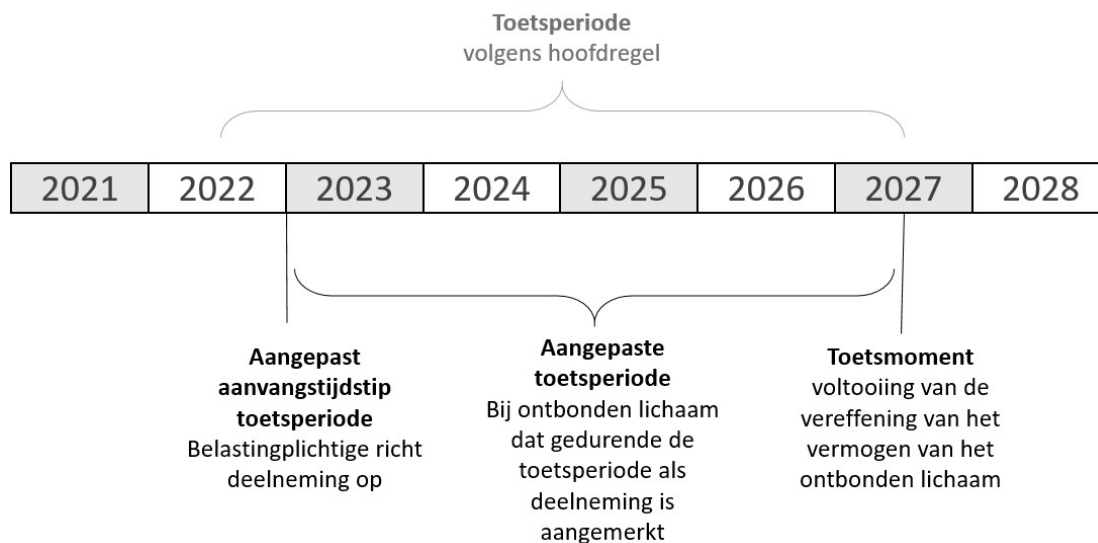


In voorbeeld 5 wordt de vereffening van het vermogen van het ontbonden lichaam voltooid op 1 juli 2027. Deze datum is het toetsmoment dat volgt uit onderdeel a van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969. Als op deze datum niet aan zowel de kwantitatieve als de territoriale voorwaarde wordt voldaan, wordt het liquidatieverlies boven de franchise niet in aanmerking genomen. Indien wel aan beide genoemde 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, vijf kalenderjaren voorafgaand aan de dag 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 voltooiën van de vereffening (1 juli 2027) aan de voorwaarden uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, van artikel 13d Wet Vpb 1969 is voldaan.

In het voorgestelde artikel 13d, tweede lid, onderdeel b, onder 1° en 2°, 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 wordt aangemerkt voor de belastingplichtige. 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. Vervolgens dient vanaf dat moment tot het toetsmoment onafgebroken aan de voorwaarden te zijn voldaan. 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 kalenderjaren 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 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) aan beide voorwaarden uit het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, van artikel 13d Wet Vpb 1969 is voldaan.

Een tweede versoepeling van de toetsperiode is opgenomen in artikel 13d, tweede lid, onderdeel b, onder 2°, 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 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). Omdat dan 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 geen liquidatieverlies boven het bedrag van € 5 miljoen 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 hij met dat lichaam een fiscale eenheid had kunnen vormen 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 hij niet gedurende de toetsperiode is gaan voldoen aan de genoemde voorwaarde 1 of voorwaarde 2 met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om het volledige liquidatieverlies in aanmerking te nemen. 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 dat 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.

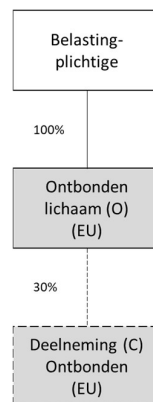
Artikel 13d, derde lid, Wet Vpb 1969

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 zou kunnen 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

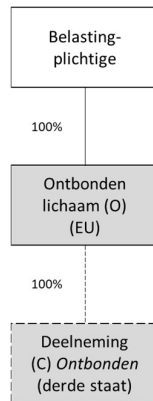
waarop geen liquidatieverlies in aanmerking had kunnen worden genomen door toepassing van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 indien de inmiddels ontbonden deelneming onmiddellijk was gehouden door de belastingplichtige. De doorkijkbepaling legt een toets aan op het niveau van de 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 7



In dit voorbeeld realiseert de belastingplichtige een liquidatieverlies op ontbonden lichaam O (de (tussen)houdstervennootschap). De belastingplichtige houdt 100% van de stemrechten in O en O is gevestigd in een lidstaat van de EU. Het liquidatieverlies dat de belastingplichtige realiseert met betrekking tot de deelneming in O is volledig toerekenbaar aan de 30%-deelneming die O bezat in de inmiddels ontbonden deelneming 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. 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. Aangezien de belastingplichtige in dat geval slechts 30% van de stemrechten in C zou bezitten, wordt in “de onmiddellijke situatie” niet voldaan 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.

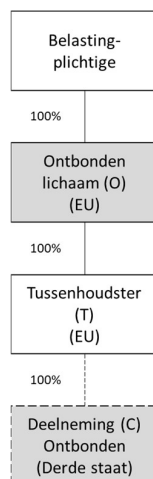
Voorbeeld 8



Voorbeeld 8 is vergelijkbaar met de situatie in voorbeeld 7, met dien verstande dat in voorbeeld 8 niet voldaan wordt aan de territoriale 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 ook 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). Beide bepalingen kunnen tot gevolg hebben dat een gedeelte van het liquidatieverlies op het ontbonden lichaam niet in aanmerking wordt genomen. De samenloop die zich kan voordoen kan aan de hand van voorbeeld 9 worden geïllustreerd.

Voorbeeld 9



In voorbeeld 9 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.

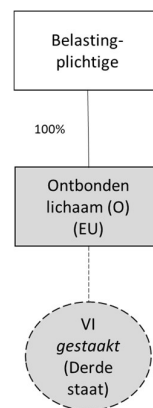
De belastingplichtige heeft een kwalificerend belang in O, gevestigd in een lidstaat van de EU. Derhalve wordt aan de voorwaarden van het voorgestelde tweede lid van artikel 13d Wet Vpb voldaan. Vervolgens dient op basis van de doorkijkbepaling die is opgenomen in het voorgestelde derde lid van artikel 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 maximaal in aanmerking te nemen liquidatieverlies € 20 miljoen (€ 30 miljoen verminderd met € 10 miljoen). Derhalve bedraagt het door de belastingplichtige in aanmerking te nemen liquidatieverlies op O door toepassing van de doorkijk- en tussenhoudsterbepaling € 20 miljoen.

Het opgeofferd bedrag van T na liquidatie van O wordt 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 worden beperkt met € 4 miljoen door toepassing van de doorkijkbepaling. 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 C onmiddellijk 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 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 10

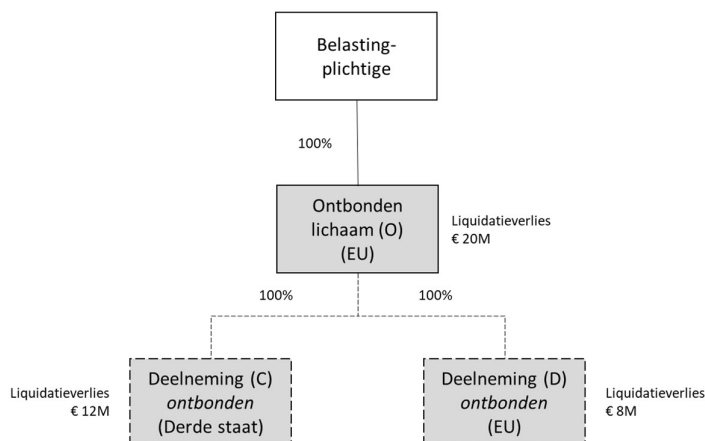


In voorbeeld 10 realiseert de belastingplichtige een liquidatieverlies met betrekking tot de deelneming in ontbonden lichaam O. De belastingplichtige houdt 100% van de stemrechten in O en O is gevestigd in een lidstaat van de EU. Tot het vermogen van het ontbonden lichaam O behoorde een vaste inrichting 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 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 het stakingsverlies zou zijn beperkt op grond van de territoriale voorwaarde die is opgenomen in het voorgestelde vierde lid van artikel 15i Wet Vpb 1969.

Bij toepassing van de doorkijkbepaling¹⁷ 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.

Voorbeeld 11

¹⁷ 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.



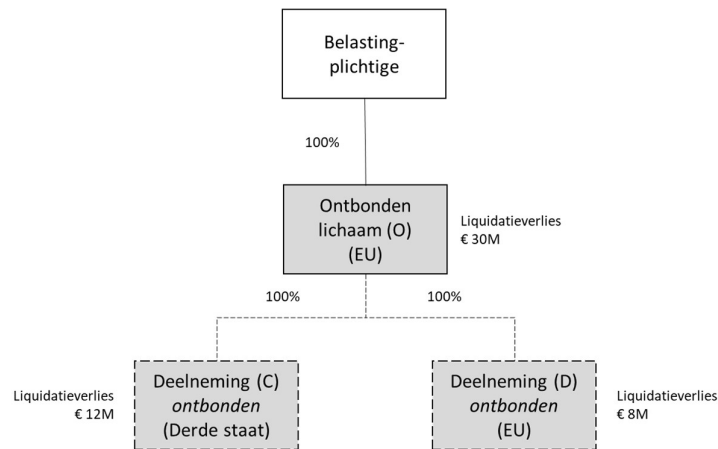
In voorbeeld 11 heeft de belastingplichtige een liquidatieverlies met betrekking tot de deelneming in ontbonden lichaam O ((tussen)houdstervennootschap) ter grootte van € 20 miljoen. Dit verlies is volledig toerekenbaar aan de verliezen die zijn gerealiseerd met de liquidatie van twee eerder ontbonden 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, 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 te worden beoordeeld of de belastingplichtige een liquidatieverlies in aanmerking had kunnen nemen indien C en D door de belastingplichtige onmiddellijk waren 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 een 100%-belang 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.
- Het liquidatieverlies ten aanzien van D zou volledig in aftrek kunnen worden gebracht aangezien aan de voorwaarden van genoemd tweede lid 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).

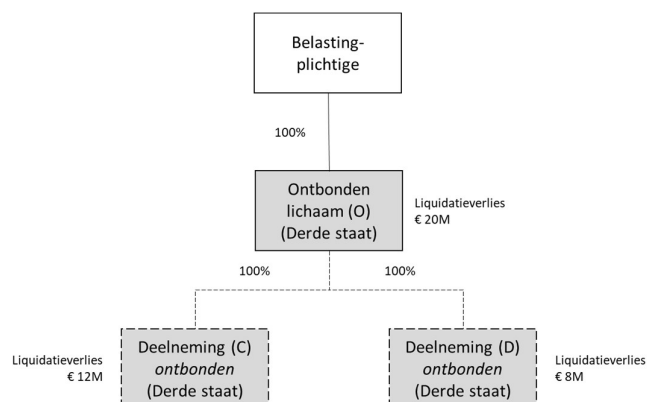
Voorbeeld 12



Voorbeeld 12 komt overeen met voorbeeld 11, 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 genoemd derde lid 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.

Voorbeeld 13



In voorbeeld 13 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 (90% of meer) is gestaakt dan wel 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. 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. Een afwijkend boekjaar heeft derhalve geen gevolgen voor de lengte van de termijn. 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 fiscaal gezien het meest wenselijk is. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de temporele voorwaarde ook van toepassing is op liquidatieverliezen van minder dan € 5 miljoen. Als niet aan de temporele voorwaarde wordt

voldaan, worden dus ook liquidatieverliezen van minder dan € 5 miljoen niet in aanmerking genomen. Ook is het voor de temporele voorwaarde niet van belang of aan de nieuwe voorwaarden uit het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel is voldaan. Als voldaan wordt aan die laatstgenoemde voorwaarden, maar niet aan de temporele voorwaarde, komt derhalve het volledige liquidatieverlies niet in aftrek.

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 of 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.¹⁸ Ook het aanhouden van beleggingen of 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 gedoeld 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.¹⁹ 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 detachert, zal de personeelsbezetting de belangrijkste factor vormen. Bij een energiebedrijf bijvoorbeeld zullen vooral de omzet en de materiële vaste activa relevant zijn.²⁰ Tegen de achtergrond van de temporele voorwaarde, is geen sprake van 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 zijn activiteiten verlegt, 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. Het voorgestelde achttiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de toets of sprake is van het nagenoeg geheel staken van een onderneming voor toepassing van 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.

¹⁸ Kamerstukken II 1987/88, 19968, nr. 7, p. 40.

¹⁹ Kamerstukken II 1968/69, 6000, nr. 22, p. 30.

²⁰ Zie ook Kamerstukken II 2000/01, 27209, nr. 7, p. 17.

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 belastingheffing. Dit betekent dat geen enkel fiscaal motief bij de belastingplichtige ten grondslag mag liggen aan de vertraging in de vereffening. Bij fiscale motieven 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. Hieruit volgt 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.

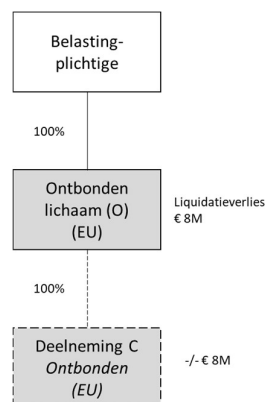
Artikel 13d, vijftiende lid, Wet Vpb 1969

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

De voorgestelde 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 die 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 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 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 doorkijkbepaling kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 14



In voorbeeld 14 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 liquidatie 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 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 moment 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 14 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 in één andere staat heeft, 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 de andere staat zijn gestaakt, waardoor in dat geval niet de bepaling van het voorgestelde vijftiende lid, maar de hoofdregel van het voorgestelde veertiende lid, onderdeel c, van toepassing zal zijn.

Net als voor de toepassing van de temporele voorwaarde in het voorgestelde veertiende lid, onderdeel c, van genoemd artikel 13d kent ook de doorkijkbepaling van genoemd vijftiende lid van dat 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 13d, achttiende lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde achttiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld voor de beoordeling of een onderneming nagenoeg geheel is gestaakt als bedoeld in het (na de voorgestelde vernummering) veertiende lid, onderdeel c, en vijftiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969. Het gaat hierbij dus om de toets of sprake is van het nagenoeg geheel staken van een onderneming voor de toepassing van de temporele voorwaarde. De toepassing van dit begrip kan bij iedere liquidatie een rol spelen. Daarom zal dit begrip in het kader van de rechtszekerheid en ten behoeve van de uitvoerbaarheid bij ministeriële regeling nader worden ingevuld.

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. Dit sluit tevens aan bij de voorgestelde

wijzigingen in het huidige dertiende van artikel 13d Wet Vpb 1969 (na vernummering: het zeventiende lid).

Artikel I, onderdeel E (artikel 15 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging in artikel 15, veertiende lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 houdt allereerst verband met de aanpassing en daarmee samenhangende vernummering van enkele leden van artikel 13d Wet Vpb 1969. Daarnaast wordt de reikwijdte van de in dit onderdeel opgenomen delegatiebepaling uitgebreid naar het voorgestelde tweede en derde lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 zodat – indien nodig – nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de samenloop van de voorgestelde voorwaarden met het fiscale eenheidsregime.

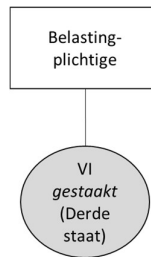
Artikel I, onderdeel H (artikel 15i van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

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 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 15



In voorbeeld 15 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 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 niet voor deze vermogensbestanddelen. Hierdoor kan een stakingsverlies, voor zover het op deze vermogensbestanddelen betrekking heeft, ook in aanmerking worden genomen als het afkomstig is uit een derde land.

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 of 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 15i, negende lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde negende lid van artikel 15i Wet Vpb 1969 bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld voor de beoordeling of een onderneming nagenoeg geheel is gestaakt als bedoeld in het (na de voorgestelde vernummering) vijfde lid, onderdeel b, van artikel 15i Wet Vpb 1969. Het gaat hierbij dus om de toets of sprake is van het nagenoeg geheel staken van een onderneming voor de toepassing van de temporele voorwaarde. In het kader van de rechtszekerheid en ten behoeve van de uitvoering zal dit begrip bij ministeriële regeling nader worden ingevuld.

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, 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 of 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 doorkijkbepaling voor de temporele beperking).

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 voltooiën van de vereffening niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. 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.

Tot slot wordt voorgesteld om ook in het vierde lid van artikel II een delegatiebepaling op te nemen die het mogelijk maakt om regels te stellen voor de beoordeling of een onderneming nagenoeg geheel is gestaakt als bedoeld in het tweede of derde lid van genoemd artikel II.

Artikel III (inwerkingtreding)

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

De Staatssecretaris van Financiën,

J.A. Vijlbrief