

Reactie van het Register Belastingadviseurs op het conceptwetsvoorstel Wet aanpassing liquidatie- en stakingsverliesregeling

Het Register Belastingadviseurs (RB) heeft met belangstelling kennis genomen van het conceptwetsvoorstel Wet aanpassing liquidatie- en stakingsverliesregeling. Het RB maakt graag van de gelegenheid gebruik om hierop te reageren.

1. Algemeen

Het ter consultatie voorgelegde conceptwetsvoorstel Wet aanpassing liquidatie- en stakingsverliesregeling beoogt een aantal beperkingen aan te brengen in de huidige liquidatie- en stakingsverliesregeling. Op grond van de huidige liquidatieverliesregeling (artikel 13d Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (VPB)) kan een vennootschapsbelastingplichtige aandeelhouder een verlies dat tot uitdrukking komt bij de liquidatie van een deelneming in een dochtermaatschappij in aftrek brengen op haar winst. Voor het verlies dat een vennootschapsbelastingplichtig lichaam lijdt ter zake van de staking van zijn buitenlandse onderneming (vaste inrichting) geldt een enigszins vergelijkbare regeling (artikel 15i VPB). Voorgesteld wordt om een territoriale, een temporele en een materiele beperking aan te brengen.

2. Territoriale beperking

Het RB heeft geen principiële bezwaren tegen de voorgestelde territoriale beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling. Deze beperking houdt in dat een liquidatie- of stakingsverlies nog slechts aftrekbaar is als dat verlies is geleden in Nederland of in een land dat behoort tot de Europese Unie (EU) of in een staat die is betrokken bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER).

De huidige liquidatie- en stakingsverliesregeling zijn niet beperkt tot de in Nederland en in EU- en EER-landen geleden verliezen. Hoewel de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 nog steeds als uitgangspunt neemt dat alle binnenlands belastingplichtigen worden belast naar hun wereldwinst (woonplaatsbeginsel), zorgen de deelnemingsvrijstelling (artikel 13 VPB) en de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten (artikel 15e VPB) ervoor dat de daadwerkelijke heffing van vennootschapsbelasting in belangrijke mate wordt beperkt tot de in Nederland behaalde winst (bronstaatbeginsel).

De voorgestelde territoriale beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling brengt deze regelingen meer in overeenstemming met een belastingheffing op grond van het bronstaatbeginsel. Na de voorgestelde aanpassing staat Nederland nog steeds aftrek toe van liquidatie- en stakingsverliezen die door in de EU- of EER gevestigde (dochter-)ondernemingen zijn geleden. Nederland is daartoe ook verplicht op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU.¹

3. Temporele beperking

Het RB heeft geen principiële bezwaren tegen de voorgestelde temporele beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling. Deze beperking houdt in dat liquidatie- en stakingsverliezen slechts aftrekbaar zijn als het verlies in aftrek wordt gebracht uiterlijk in het derde jaar dat volgt op het jaar waarin de betreffende onderneming (nagenoeg) geheel is gestaakt.

Op grond van de huidige wet kunnen vennootschapsbelastingplichtigen hun verliezen slechts verrekenen met de winst van het voorafgaande jaar en de zes volgende jaren. De huidige liquidatie- en stakingsverliesregeling bieden de mogelijkheid om het moment van verliesneming uit te stellen, tot het moment waarop de belastingplichtige (weer) winst maakt. Op deze wijze kunnen belastingplichtigen de formele termijn voor verliesverrekening van zes jaar materieel aanzienlijk oprekken. De thans voorgestelde beperking stelt paal en perk aan deze mogelijkheid.

¹ HvJ EU 13 december 2015, zaak C-446/03 (Marks & Spencer).

3.1 Technische kanttekening

In artikel I, onderdeel B wordt voorgesteld om aan artikel 15i VPB een nieuw achtste lid toe te voegen. In dit lid wordt de temporele beperking van de stakingsverliesregeling opgenomen. Aftrek van het stakingsverlies is slechts dan mogelijk als de belastingplichtige ophoudt winst te genieten uit de bronstaat uiterlijk in het derde jaar volgend op het jaar waarin de activiteiten in de bronstaat (nagenoeg) geheel zijn gestaakt. Volgens de voorgestelde wettekst is een verlenging van die termijn alleen mogelijk, als de belastingplichtige zakelijke redenen heeft om de activiteiten op een later tijdstip te staken.

Deze formulering sluit niet aan bij de voorgestelde temporele beperking van de liquidatieverliesregeling (het voorgestelde artikel 13d lid 14). Logischer zou zijn om de verlenging van de termijn voor de aftrek van stakingsverliezen afhankelijk te maken van de aanwezigheid van zakelijke overwegingen om op een later tijdstip op te houden winst te genieten uit de bronstaat.

Volgens het voorgestelde artikel 13d, lid 14 en artikel 15i, lid 8 is de verlenging van de termijn voor aftrek van het liquidatie- respectievelijk stakingsverlies afhankelijk van de aanwezigheid van zakelijke overwegingen om de vereffening van de rechtspersoon later te voltooien, respectievelijk later op te houden winst te genieten in de bronstaat. Het RB meent dat de term *zakelijke overwegingen* niet gelukkig gekozen is. Doorgaans is de duur van een liquidatie- of stakingstraject immers niet afhankelijk van zakelijke overwegingen, maar bepalen externe omstandigheden of de aard van de onderneming de duur van de liquidatie of staking. Daarom ligt het volgens het RB meer voor de hand om een verlenging van de driejaarstermijn toe te staan als externe omstandigheden of de aard van de onderneming een langere liquidatie of staking rechtvaardigen. Een vergelijkbare regeling is opgenomen in artikel 3.54, lid 5 Wet inkomstenbelasting 2001.

3.2 Uitvoeringstechnisch kanttekeningen

De voorgestelde temporele beperking maakt de liquidatie- en stakingsverliesregeling aanzienlijk complexer. De temporele beperking houdt in dat liquidatie- en stakingsverliezen slechts aftrekbaar zijn tot uiterlijk het derde jaar volgend op het jaar waarin de betreffende onderneming nagenoeg geheel is gestaakt.

In de praktijk zal niet altijd duidelijk zijn wat het moment is waarop de onderneming van de dochtermaatschappij of de buitenlandse onderneming van de belastingplichtige (nagenoeg) geheel is gestaakt. Bij een verkoop van de activiteiten (activa en passiva) is dat moment aanwijsbaar. Bij een langlopende staking, waarbij de activiteiten over een lengte van jaren worden beëindigd, is dat veel lastiger te bepalen. Naar verwachting zal de voorgestelde regeling daarom tot discussie en juridische procedures leiden en dus tot hogere uitvoeringskosten.

4. Materiële beperking

De materiële beperking heeft alleen betrekking op de liquidatieverliesregeling. Deze beperking houdt in dat slechts een liquidatieverlies in aftrek kan worden gebracht, als de belastingplichtige aandelen in het betreffende lichaam houdt, die samen meer dan 25% van het nominale gestorte aandelenkapitaal vertegenwoordigen, of die een zodanige invloed bieden op de besluitvorming dat daarmee de activiteiten van het lichaam worden bepaald. Deze grens is ingegeven door de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU. Dat maakt de grens verklaarbaar, maar niet noodzakelijkerwijs minder arbitrair.

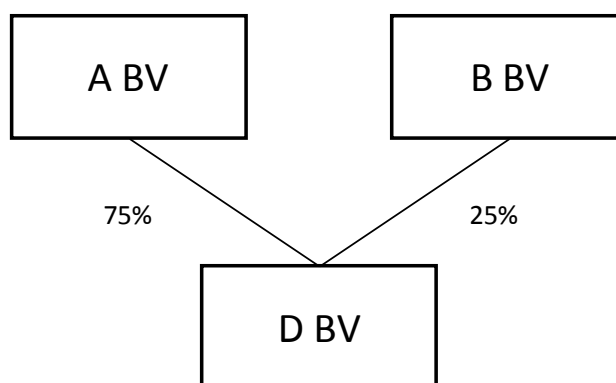
Onder de huidige deelnemingsvrijstelling zijn verliezen uit hoofde van een deelneming niet aftrekbaar. Wordt een deelneming met verlies verkocht, dan is het verlies niet aftrekbaar. De liquidatieverliesregeling is een uitzondering op de deelnemingsvrijstelling. Wordt diezelfde deelneming niet verkocht, maar geliquideerd, dan is het verlies wel aftrekbaar. Hoewel dit verschil in fiscale behandeling niet een logisch gevolg is van het systeem van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, geldt deze uitzondering thans voor alle liquidatieverliezen. Door de voorgestelde materiële beperking, zal deze uitzondering straks nog voor een beperkt deel van de liquidatieverliezen gelden. De vraag rijst dan waarom een liquidatieverlies bij een belang van meer dan 25% wel aftrekbaar is en bij een belang van maximaal 25% niet. Het RB constateert dat een principiële reden voor dit onderscheid lijkt te ontbreken. Tegen de achtergrond van de ontwikkeling van een nieuwe concernregeling voor de vennootschapsbelasting zou wellicht overwogen kunnen worden om de liquidatieverliesregeling te vervangen door een regeling die verliesoverdracht van de dochtervennootschap aan de moedervernootschap mogelijk maakt.

4.1 Praktische gevolgen voor het midden- en kleinbedrijf

Voor het mkb wordt voorzien in een drempel. Die drempel houdt in dat liquidatie- en stakingsverliezen tot een bedrag van 1 miljoen euro aftrekbaar zijn, tenzij deze verliezen worden beperkt door de territoriale of temporele beperking, dan wel een andere antimisbruikbepaling. In de praktijk zal deze drempel voor de mkb-praktijk veelal voldoende zijn om een daadwerkelijk uitsluiting van het liquidatie- of stakingsverlies te voorkomen.

Toch is ook in het mkb voorstelbaar dat deze drempel niet voldoende is. Wij hebben de situatie voor ogen waarin door twee partijen wordt geïnvesteerd in een gezamenlijke werkmaatschappij waarbij de eerste partij een aandelenbelang heeft van 75% of meer en de ander een aandelenbelang van 25% of minder. Daarbij is relevant dat het aandelenbelang van maximaal 25% geen zodanige invloed biedt op de besluiten van de vennootschap dat daardoor de activiteiten van de werkmaatschappij kunnen worden bepaald. Ter verduidelijking verwijzen wij graag naar de onderstaande figuur.

Figuur 1



Bij een geïnvesteerd eigen vermogen in de werkmaatschappij van meer dan 4 miljoen euro, zal de aftrek van het liquidatieverlies bij B BV worden beperkt. Ook in de mkb-praktijk zijn ondernemingen met een geïnvesteerd eigen vermogen van meer dan 4 miljoen euro niet ondenkbeeldig. Daarom pleit het RB ervoor om de mkb-drempel op een hoger bedrag vast te stellen.

Deze reactie is opgesteld door de Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs. In het bijzonder hebben hieraan bijgedragen drs. P.N.M. Goossens RB, mr. A.T. Pahladsingh RB en drs. M.A.B. Bögemann RB.

Culemborg, 15 mei 2019