

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (artikel 8ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het voorgestelde artikel 8ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) staat een neerwaartse aanpassing van de fiscale winst op grond van het arm's-lengthbeginsel zoals neergelegd in artikel 8b (het zakelijkheidsbeginsel) niet toe voor zover, kort gezegd, in een ander land geen corresponderende opwaartse aanpassing in de belastinggrondslag wordt betrokken (hierna: dubbele niet-belasting). Dit heeft tot gevolg dat in situaties waarin deze mismatches zich voordoen, in Nederland onzakelijke baten zullen worden belast of zakelijke lasten niet in aftrek zullen komen. Het voorgestelde artikel vormt daarmee in zoverre een inbreuk op de totaalwinst, hetgeen wordt gerechtvaardigd vanuit de doelstelling om de genoemde mismatches op te heffen. Het eerste lid van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969 bevat de hoofdregel ten aanzien van de lasten- en de batenkant. In het tweede lid is een definitie opgenomen van een neerwaartse aanpassing van de winst voor de lasten- en de batenkant. Ten aanzien van de verkrijging van een vermogensbestanddeel door een belastingplichtige van een gelieerd lichaam is een specifieke bepaling opgenomen in het derde lid.

Artikel 8ba, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969

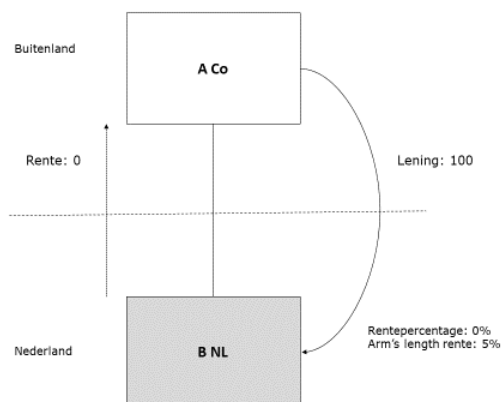
Het eerste lid van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969 regelt dat bij het bepalen van de winst van een belastingplichtige een neerwaartse aanpassing van de winst ter zake van een onderlinge rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en een ander lichaam buiten aanmerking blijft voor zover de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat ter zake van die rechtsverhouding bij dat andere lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Op grond van het voorgestelde tweede lid van artikel 8ba is een neerwaartse aanpassing van de winst het ingevolge artikel 8b Wet Vpb 1969 bij het bepalen van de winst van de belastingplichtige in aanmerking nemen van hogere lasten dan wel lagere baten dan de lasten, onderscheidenlijk de baten, die op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden in aanmerking zouden worden genomen bij het bepalen van de winst van de belastingplichtige.

Ten aanzien van de lastenkant werkt het eerste lid als een aftrekbeperking. Voor wat betreft de batenkant wordt op grond van het eerste lid een verlaging van de baten onder toepassing van artikel 8b Wet Vpb 1969 niet in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst.

In de definitie van een neerwaartse aanpassing van de winst, zoals opgenomen in het tweede lid van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969, wordt verwezen naar artikel 8b Wet Vpb 1969. Hieruit volgt dat voor de invulling van het begrip 'ander lichaam' in het eerste lid van genoemd artikel 8ba moet worden aangesloten bij de invulling van dit begrip onder toepassing van artikel 8b, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969 (hierna wordt dit lichaam ook wel aangeduid als: gelieerd lichaam).

De algemene werking van het eerste lid in combinatie met het tweede lid van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969 wordt aan de hand van de volgende voorbeelden geïllustreerd.

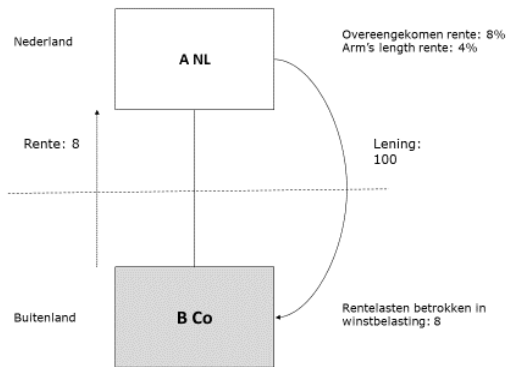
Voorbeeld 1: hogere lasten



A Co, een in het buitenland gevestigde moedervernootschap, verstrekt een renteloze lening van 100 aan haar in Nederland gevestigde dochtervennootschap B NL. De zakelijke rente conform artikel 8b Wet Vpb 1969 bedraagt 5%. De rente die partijen zijn overeengekomen bedraagt 0%. In de staat waar A Co is gevestigd worden ter zake van de lening geen rentebaten betrokken in een naar de winst geheven belasting. De correctie ingevolge artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb 1969 van (i) de overeengekomen rente van 0% ter zake van de lening, naar (ii) een rente van 5% die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen, leidt ertoe dat bij de belastingplichtige ter zake van die lening bij het bepalen van de winst hogere rentelasten in aanmerking worden genomen, dan het geval zou zijn indien bij de 0% overeengekomen rentelasten wordt aangesloten.

Om de dubbele niet-belasting - zoals in voorbeeld 1 is geïllustreerd - te voorkomen wordt op basis van het voorgestelde eerste lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 bij het bepalen van de winst van B NL de neerwaartse aanpassing van de winst met de rentelasten van 5 ter zake van de lening van A Co niet in aanmerking genomen, omdat ter zake van die lening bij A Co geen corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Als gevolg hiervan wordt effectief de aftrek van geïmputeerde kosten beperkt voor zover bij het andere bij de transactie betrokken lichaam geen corresponderende bate in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken.

Voorbeeld 2: lagere baten

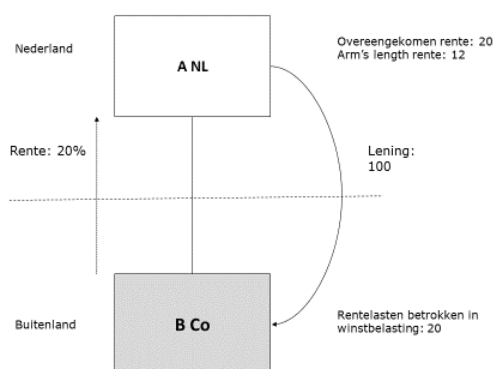


A NL, een in Nederland gevestigde moederverenootschap, verstrekt een lening van 100 aan B Co, een in een andere staat gevestigde dochterverenootschap, tegen een overeengekomen rente van 8%. De zakelijke rente conform artikel 8b Wet Vpb 1969 bedraagt 4%. In de staat waar B Co is gevestigd wordt ter zake van die lening 8 aan rentelasten betrokken in een naar de winst geheven belasting. De correctie ingevolge artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb 1969 van (i) de overeengekomen rente van 8% ter zake van de lening, naar (ii) een rente van 4% die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen, leidt ertoe dat bij A NL ter zake van die lening bij het bepalen van de winst lagere rentebaten in aanmerking worden genomen dan het geval zou zijn indien bij de 8% overeengekomen rente wordt aangesloten. Ter zake van die lening worden bij B Co geen lagere rentelasten betrokken in een naar de winst geheven belasting. Er is derhalve geen sprake van een corresponderende opwaartse aanpassing op het niveau van B Co.

Om de dubbele niet-belasting - zoals in voorbeeld 2 is geïllustreerd - te voorkomen wordt op basis van het voorgestelde eerste lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 bij het bepalen van de winst van A NL de neerwaartse aanpassing van de winst bestaande uit een correctie van de rentebaten van 8 naar 4 ter zake van de lening aan B Co niet in aanmerking genomen. Dit leidt er dus toe dat een bedrag van 4 aan onzakelijke rentebaten in de heffing wordt betrokken.

Op basis van artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb 1969 kunnen voorwaarden ter zake van onderlinge rechtsverhoudingen tussen gelieerde lichamen worden gecorrigeerd naar voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Voor de vraag of door de correctie op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 sprake is van hogere lasten of lagere baten ter zake van een onderlinge rechtsverhouding als bedoeld in het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel 8ba wordt uitsluitend gekeken naar de aanpassing die leidt tot het in aanmerking nemen van zakelijke lasten of baten ten aanzien van die onderlinge rechtsverhouding. Voor de beoordeling of sprake is van een neerwaartse aanpassing van de winst wordt een zogenoemde secundaire transactie dus buiten beschouwing gelaten. Voorgaande betekent dat voor die beoordeling geen acht wordt geslagen op inkomen uit deelneming (verkapt dividend) dat als gevolg van de verzakelijking van de voorwaarden op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 gelijktijdig wordt verantwoord in de fiscale winst. Een dergelijke verwerking wordt in 'transfer pricing'-termen ook wel aangeduid als een secundaire transactie. In het onderstaande voorbeeld wordt dit geïllustreerd.

Voorbeeld 3: neerwaartse aanpassing van de winst



A NL, een in Nederland gevestigde moedervereniging, verstrekt een lening van 100 aan een in een andere staat gevestigde dochtervereniging (deelneming), B Co. De zakelijke rente op grond van artikel 8b Wet Vpb 1969 bedraagt 12% per jaar. De rente die partijen zijn overeengekomen bedraagt 20% per jaar. In de staat waar B Co is gevestigd wordt 20 aan rentelasten betrokken in een naar de winst geheven belasting.

In dit voorbeeld bestaat de neerwaartse aanpassing van de winst van de belastingplichtige ingevolge het voorgestelde artikel 8ba, tweede lid, Wet Vpb 1969 uit het in aanmerking nemen van lagere rentebaten (namelijk van 12) dan de rentebaten die op basis van de overeengekomen of opgelegde voorwaarden (20) in aanmerking zouden worden genomen bij het bepalen van de fiscale winst van de belastingplichtige. De neerwaartse aanpassing van de winst bedraagt dus 8. Daarbij blijft buiten aanmerking dat na toepassing van artikel 8b Wet Vpb 1969 een voordeel uit deelneming (verkapt dividend) in aanmerking wordt genomen van 8. Deze zogenoemde secundaire transactie is niet relevant voor de vraag of sprake is van een neerwaartse aanpassing van de winst in de zin van het voorgestelde tweede lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969.

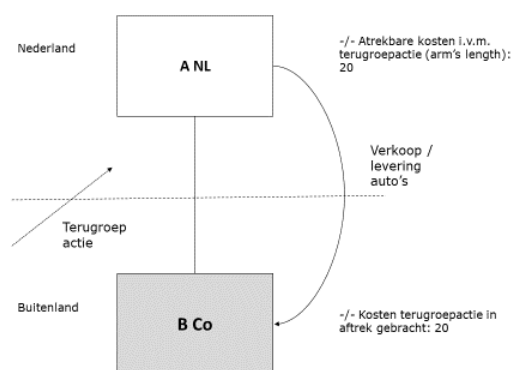
Op basis van artikel 8ba, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt in het voorbeeld de neerwaartse aanpassing van de rentebaten ter zake van de lening van 8 niet in aanmerking genomen, omdat bij B Co rentelasten van 20 worden betrokken in een naar de winst geheven belasting en dus geen corresponderende opwaartse aanpassing wordt toegepast. Dit heeft tot gevolg dat er in totaal op het niveau van de belastingplichtige een bedrag van 20 aan rentebaten in de heffing wordt betrokken, waarvan 12 zakelijke rentebaten op grond van artikel 8b Wet Vpb 1969 en 8 onzakelijke rentebaten op grond van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969. Als gevolg van de toepassing van genoemd artikel 8ba is er in het voorbeeld geen sprake meer van een (al dan niet onder de deelnemingsvrijstelling vrij te stellen) verkapt dividend.

Ook in de situatie dat een belastingplichtige een vermogensbestanddeel overdraagt aan een gelieerd lichaam tegen een overeengekomen of opgelegde verrekenprijs die hoger is dan de zakelijke vergoeding voor die overdracht kan het eerste lid van genoemd artikel 8ba van toepassing zijn. Dit is het geval indien bij de verkrijger geen corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Of dit het geval is, wordt beoordeeld in het jaar van de overdracht. Indien de belastingplichtige bijvoorbeeld aannemelijk maakt dat in dat jaar de teboekstelling bij het andere lichaam plaatsvindt tegen de lagere zakelijke

waarde en hieruit in de toekomst lagere afschrijvingen voortvloeiend, komt de neerwaartse correctie in aanmerking bij het bepalen van de winst.

Het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969 ziet ook op situaties waarin toepassing van artikel 8b Wet Vpb 1969 tot gevolg heeft dat zowel bij de belastingplichtige in Nederland als in de staat waar het andere lichaam is gevestigd ter zake van een onderlinge rechtsverhouding dezelfde lasten in aanmerking worden genomen (dubbele aftrek). Het volgende voorbeeld dient ter illustratie van een situatie waarin zich dubbele aftrek voor kan doen.

Voorbeeld 4: dubbele aftrek



A NL, een in Nederland gevestigde moeder vennootschap, verkoopt auto's aan een in het buitenland gevestigde dochter vennootschap B Co. B Co oefent de functie uit van auto-importeur in het land waar B Co is gevestigd. Binnen de groep heeft uitsluitend A NL de functies om het risico op een terugroepactie wegens een fabricagefout te beheersen en de mogelijkheid om de gevolgen van het risico te dragen. Contractueel is echter overeengekomen dat in het geval van een terugroepactie bij een fabricagefout de importeur alle kosten die met de terugroepactie gemoeid zijn draagt. In jaar X doet zich een terugroepactie voor vanwege een fabricagefout. De daarmee gepaard gaande kosten bedragen 20. Op basis van de overeenkomst gaat B Co niet over tot het in rekening brengen van deze kosten aan A NL. Voor haar fiscale winstbepaling neemt B Co de met het risico gepaard gaande kosten voor haar rekening. Op basis van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel (artikel 8b Wet Vpb 1969) zijn de kosten van het risico op een terugroepactie toerekenbaar aan A NL. A NL brengt op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 de met de terugroepactie gepaard gaande kosten van 20 ten laste van de fiscale winst. De kosten worden derhalve binnen de groep tweemaal in aftrek gebracht, eenmaal op het niveau van B Co en eenmaal op het niveau van A NL.

Om een dubbele aftrek zoals in voorbeeld 4 is geïllustreerd te voorkomen, wordt op basis van het voorgestelde eerste lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 bij het bepalen van de winst van A NL de neerwaartse aanpassing van de winst bestaande uit een correctie van de lasten van 0 naar 20 ter zake van de overeenkomst (rechtsverhouding) tussen A NL en B Co en de daarin neergelegde risicoverdeling niet in aanmerking genomen. De reden is dat ter zake van datzelfde risico bij B Co geen corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt, bestaande uit lagere lasten.¹

De term 'corresponderende' in het eerste lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 impliceert dat de neerwaartse aanpassing wordt toegestaan voor zover dat bedrag ter zake van de onderlinge

¹ In dit voorbeeld zou B Co lagere lasten dan 20 in aanmerking moeten nemen bij het bepalen van de winst om te kunnen spreken van een corresponderende opwaartse aanpassing.

rechtsverhouding als opwaartse aanpassing bij het andere lichaam in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Het gaat bij de opwaartse aanpassing derhalve om een aan de neerwaartse aanpassing spiegelbeeldige aanpassing. Tegenover bijvoorbeeld het ingevolge artikel 8b Wet Vpb 1969 in aanmerking nemen van hogere lasten dienen hogere baten of, ingeval van dubbele aftrek, lagere lasten te staan bij het andere lichaam. Hierdoor is niet langer sprake van een verschil tussen de verrekenprijs die in Nederland wordt toegepast en de verrekenprijs die in het andere land wordt toegepast, dan wel wordt dit verschil verkleind.

Voor de vraag of het bedrag van een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting dient beoordeeld te worden of de corresponderende opwaartse aanpassing op enig moment in de grondslag van een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Aan deze voorwaarde is voldaan indien een land een winstbelasting heeft en het bedrag van de corresponderende opwaartse aanpassing aldaar in de grondslag wordt betrokken. Dat kan ook het geval zijn indien de corresponderende opwaartse aanpassing onderworpen is aan een heffing van 0%. In dat geval is de dubbele niet-heffing immers het gevolg van een tariefmismatch. Ook indien de opwaartse aanpassing wel wordt betrokken in de grondslag, maar er over die aanpassing niet wordt geheven door toepassing van een objectieve vrijstelling, is voldaan aan de voorwaarde dat de corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Echter, in het geval dat er in de staat waar het gelieerde lichaam is gevestigd geen winstbelasting bestaat, kan geen sprake zijn van een opwaartse aanpassing die wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. In dat geval is, indien er sprake is van een neerwaartse aanpassing van de winst, dan ook niet voldaan aan de voorwaarden van het eerste lid van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969.

In lijn met het voorgaande is de effectieve belastingheffing op het niveau van het gelieerde lichaam niet relevant. Zo kan ook aan de voorwaarde van 'betrokken in een naar de winst geheven belasting' zijn voldaan indien het gelieerde lichaam over te verrekenen verliezen beschikt. Ook indien het gelieerde lichaam zich op 'standalone' basis wel in een winstpositie bevindt maar die winsten verrekend worden met verliezen van andere groepslichamen door middel van een (buitenlands) consolidatieregime, zoals een 'group-reliefregeling', wordt aan die voorwaarde voldaan.

Of sprake is van betrekking in een naar de winst geheven belasting dient getoetst te worden op het niveau van het aan de belastingplichtige gelieerde lichaam met wie de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan. Om te bepalen met welk lichaam de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan wordt aangesloten bij het lichaam aan wie de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969, het Verrekenprijsbesluit² en de OESO Transfer Pricing Guidelines.³ Op het niveau van het andere lichaam waaraan op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is, dient eveneens de corresponderende opwaartse aanpassing plaats te vinden. Het 'andere lichaam' in het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969 is dus het lichaam dat voor de toepassing van artikel 8b Wet Vpb 1969

² Stcrt. 2018, 26874.

³ Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Parijs.

wordt gezien als het lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat. Indien de onderlinge rechtsverhouding toerekenbaar is aan een vaste inrichting van een gelieerd lichaam, vindt de toets of sprake is van een corresponderende opwaartse aanpassing op het niveau van de vaste inrichting plaats.

Stel dat een bedrag dat gelijk is aan de neerwaartse aanpassing op basis van Controlled Foreign Company (CFC)-regels bij een (indirecte) aandeelhouder van het met de belastingplichtige gelieerde lichaam in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Niet alleen vindt de betrekking in een naar de winst geheven belasting in deze omstandigheden niet plaats op het niveau van het lichaam waarmee de onderlinge rechtsverhouding bestaat, ook het bedrag waarover op basis van de CFC-wetgeving wordt geheven kwalificeert niet als een corresponderende opwaartse aanpassing ter zake van de onderlinge rechtsverhouding. Op basis van CFC-wetgeving zal immers over het algemeen een bedrag in de grondslag worden betrokken dat ziet op de passieve inkomsten van het CFC-lichaam en niet op een corresponderende opwaartse aanpassing ter zake van een onderlinge rechtsverhouding.

In het eerste lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 is voorts een bewijslastverdeling opgenomen. Zoals blijkt uit de daarin gebezigde bewoordingen 'voor zover de belastingplichtige niet aannemelijk maakt dat ter zake van die rechtsverhouding bij dat andere lichaam een corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting', omvat de bewijslast van de belastingplichtige diverse aspecten. Zo moet de belastingplichtige voor het in aanmerking kunnen nemen van de neerwaartse correctie in ieder geval aannemelijk maken dat:

1. op het niveau van het lichaam waaraan op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 de onderlinge rechtsverhouding is toe te rekenen, een corresponderende opwaartse aanpassing plaatsvindt (zowel het bedrag als het verband met de onderlinge rechtsverhouding); en
2. die corresponderende opwaartse aanpassing wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.

Ten aanzien van de betrekking in een naar de winst geheven belasting, dient aannemelijk te worden gemaakt dat in het jaar waarin de neerwaartse aanpassing van de winst wordt opgevoerd de corresponderende opwaartse aanpassing bij het andere lichaam (al dan niet in een toekomstig belastingtijdvak) in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Hierbij dient rekening gehouden te worden met de specifieke omstandigheden van het geval.

Gelet op de aansluiting bij artikel 8b Wet Vpb 1969 bestaat reeds een documentatieplicht voor de belastingplichtige ten aanzien van onderlinge rechtsverhoudingen als bedoeld in dat artikel, zodat de belastingplichtige reeds inzicht moet kunnen geven in de vraag met welk lichaam de onderlinge rechtsverhouding is aangegaan. Het is mogelijk dat de belastingplichtige ook reeds over relevante documenten beschikt in het kader van de overige bewijslastelementen als gevolg van de vereisten van artikel 29b en verder Wet Vpb 1969. In zijn algemeenheid geldt dat, tenzij anders is bepaald in de wet, de bewijsvoering vormvrij is. Daarbij zal uiteraard wel voldaan moeten zijn aan de vereisten van de administratieplicht.

Artikel 8ba, derde lid, Wet Vpb 1969

Met het voorgestelde derde lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 wordt dubbele niet-belasting bestreden die zich in de vermogenssfeer kan voordoen als gevolg van een verschillende toepassing van verrekenprijzen. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien bij het lichaam dat een vermogensbestanddeel overdraagt aan de belastingplichtige de lagere overeengekomen overdrachtprijs in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, terwijl de belastingplichtige het verkregen vermogensbestanddeel in Nederland activeert tegen de (hogere) zakelijke prijs op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 en vervolgens over die hogere waarde fiscaal kan afschrijven.

In het derde lid wordt de term vermogensbestanddeel gebruikt. Daarmee ziet het lid niet alleen op bedrijfsmiddelen waarop kan worden afgeschreven, maar ook op andere vermogensbestanddelen, zoals vorderingen.

Het voorgestelde derde lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 bevat een teboekstellingseis voor vermogensbestanddelen die door de belastingplichtige worden verkregen in een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. De bepaling geldt voor vermogensbestanddelen die de belastingplichtige 'in het jaar' verkrijgt en is daarmee niet van toepassing op vermogensbestanddelen die zijn verkregen voordat de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel in werking treedt en toepassing vindt (oftewel, de bepaling vindt geen toepassing ten aanzien van vermogensbestanddelen die zijn verkregen vóór het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022). Voor bedrijfsmiddelen die voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 zijn verkregen is een separate regeling opgenomen in het (hierna toe te lichten) voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969.

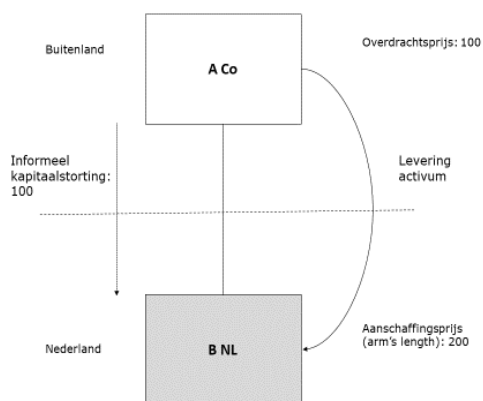
Indien de belastingplichtige een vermogensbestanddeel heeft verkregen van een gelieerd lichaam in de zin van artikel 8b Wet Vpb 1969 tegen een overeengekomen of opgelegde verrekenprijs die lager is dan een met inachtneming van genoemd artikel 8b bepaalde zakelijke verrekenprijs, mag de belastingplichtige voor de teboekstelling die verhoging naar de zakelijke prijs slechts in aanmerking nemen voor zover bij het andere lichaam een corresponderende verhoging wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Hiervan is sprake voor zover bij het andere lichaam naast de overeengekomen prijs de verhoging naar de zakelijke prijs wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Concreet houdt dit in dat de belastingplichtige in de genoemde situaties het vermogensbestanddeel te boek dient te stellen op:

- de overeengekomen verrekenprijs, vermeerderd met
- het verschil tussen de overeengekomen verrekenprijs en de met inachtneming van artikel 8b bepaalde zakelijke verrekenprijs voor zover dat verschil, naast de overeengekomen verrekenprijs, bij het andere lichaam (de overdrager) wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting (de corresponderende verhoging).

Ingevolge de in het voorgestelde derde lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 opgenomen bewijslastverdeling moet de belastingplichtige voor het in aanmerking kunnen nemen van de (in dit geval hogere) zakelijke verrekenprijs aannemelijk maken dat bij het andere lichaam waarmee

de rechtsverhouding bestaat een corresponderende verhoging wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting. Slechts voor zover aan deze bewijslast wordt voldaan, kan de belastingplichtige in het jaar van de verkrijging voor de teboekstelling van het vermogensbestanddeel de verhoging van de overeengekomen of opgelegde verrekenprijs naar de zakelijke verrekenprijs in aanmerking nemen. Voor een nadere toelichting op de bewijslastverdeling wordt verwezen naar de toelichting op het eerste lid van genoemd artikel 8ba. Het volgende voorbeeld licht de werking van het voorgestelde derde lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 nader toe.

Voorbeeld 5: verkrijging van een activum op of ná 1 januari 2022



A Co, een in het buitenland gevestigde moedervernootschap, draagt een activum over aan haar in Nederland gevestigde dochtervennootschap B NL tegen een overeengekomen prijs van 100. Op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 is de zakelijke prijs van het activum 200. De afschrijvingstermijn is vijf jaar en de restwaarde is nihil. B NL maakt geen overige aanschaffingskosten. Op het niveau van A Co wordt een bedrag van 100 in een naar de winst geheven belasting betrokken. Op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 neemt B NL bij het bepalen van de winst de zakelijke prijs van 200 in aanmerking. Doordat B NL het activum op haar fiscale balans activeert voor 200, kan in vijf jaren over dit gehele bedrag afgeschreven worden ten laste van de winst van B NL. De jaarlijkse afschrijving bedraagt 40. Zonder toepassing van het derde lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 zou er sprake zijn van dubbele niet-belasting over 100. Omdat op het niveau van A Co geen opwaartse aanpassing van de winst plaatsvindt, mag B NL op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 8ba Wet Vpb 1969 het vermogensbestanddeel op de fiscale balans niet activeren tegen de zakelijke prijs van 200, maar uitsluitend tegen de door partijen gehanteerde lagere verrekenprijs van 100. B NL kan vervolgens gedurende de afschrijvingstermijn een afschrijving van 20 per jaar ten laste brengen van de Nederlandse winst.

Artikel I, onderdeel B (artikel 35 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 wordt beoogd om de afschrijving op bedrijfsmiddelen, die in de periode van vijf boekjaren voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 zijn overgedragen aan een belastingplichtige door een gelieerd lichaam in de zin van artikel 8b Wet Vpb 1969, onder voorwaarden te beperken. De voorgestelde beperking houdt in dat met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 over dergelijke bedrijfsmiddelen, onder voorwaarden, niet langer afgeschreven zal kunnen worden op basis van de met inachtneming van artikel 8b Wet Vpb 1969 bepaalde verrekenprijs. Voor de afschrijvingsbeperking gelden de volgende voorwaarden:

- de belastingplichtige heeft in de periode van vijf boekjaren voorafgaand aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 een bedrijfsmiddel verkregen van een ander lichaam als bedoeld in artikel 8b Wet Vpb 1969;
- bij de aanvang van dat boekjaar kan nog worden afgeschreven over dat bedrijfsmiddel; en
- dat bedrijfsmiddel zou, indien op het tijdstip van de verkrijging artikel 8ba, derde lid, Wet Vpb 1969 van toepassing zou zijn geweest, op een lagere waarde te boek zijn gesteld dan de op dat tijdstip met inachtneming van artikel 8b Wet Vpb 1969 bepaalde waarde.

Indien aan deze voorwaarden is voldaan, worden de afschrijvingen op dat bedrijfsmiddel met ingang van het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 berekend op basis van het laagste van de volgende bedragen:

- a. de waarde waarop het bedrijfsmiddel zou zijn te boek gesteld op het tijdstip van de verkrijging indien artikel 8ba, derde lid, Wet Vpb 1969 op dat tijdstip van toepassing zou zijn geweest;
- b. de boekwaarde van het bedrijfsmiddel op het tijdstip direct voorafgaande aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022.

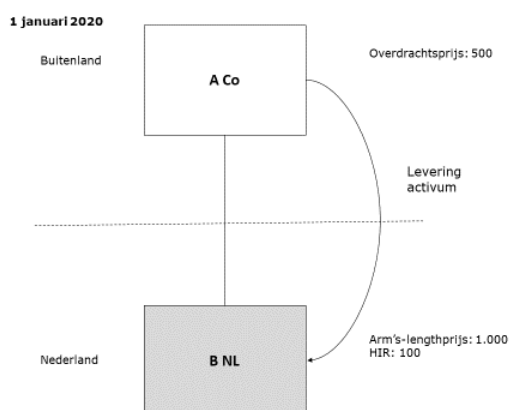
Nadat op basis van deze stappen is bepaald van welke waarde moet worden uitgegaan voor de berekening van de afschrijvingen, blijven de normale afschrijvingsregels van toepassing.

Er wordt in dit wetsartikel gesproken over 'de afschrijvingen worden berekend op basis van' om tot uitdrukking te brengen dat voor de berekening van een in aanmerking te nemen afschrijving niet alleen de verrekenprijs in aanmerking wordt genomen maar ook rekening gehouden kan worden met andere geactiveerde aanschaffingskosten, zoals notariskosten.

Het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 regelt uitsluitend het bedrag dat in aanmerking wordt genomen bij de berekening van de afschrijvingen en omvat geen verplichte herwaardering van het bedrijfsmiddel bij aanvang van boekjaren op of na 1 januari 2022. De teboekstelling van het bedrijfsmiddel wijzigt dus niet op basis van deze bepaling. Doordat de afschrijving beperkt wordt, maar geen sprake is van een verplichte herwaardering, zal bij een latere overdracht van een bedrijfsmiddel waarop het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 is toegepast over het algemeen een lagere boekwinst worden behaald dan het geval zou zijn indien wel een verplichte (onbelaste) herwaardering plaats zou moeten vinden.

Het volgende voorbeeld schetst de werking van dit artikel.

Voorbeeld 6: Afschrijvingsbeperking bij verkrijging vóór 1 januari 2022



Op 1 januari 2020 heeft B NL, een in Nederland gevestigde dochtervennootschap, een bedrijfsmiddel gekocht van haar buitenlandse moedervernootschap A Co. B NL heeft een prijs betaald van 500. In de staat waar A Co is gevestigd, is ten aanzien van de overdracht een bedrag van 500 in een naar de winst geheven belasting betrokken. B NL heeft geen overige kosten gemaakt voor de aanschaf van het bedrijfsmiddel. Op grond van artikel 8b Wet Vpb 1969 bedraagt de zakelijke prijs 1.000. B NL schrijft in vijf jaar af over het bedrijfsmiddel. De restwaarde van het bedrijfsmiddel is nihil. Het boekjaar van B NL is gelijk aan het kalenderjaar.

Aan al de voorwaarden voor toepassing van het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 is in dit voorbeeld voldaan.

Voor de berekening van de in aanmerking te nemen afschrijving per 2022 geldt het volgende. Indien het voorgestelde artikel 8ba, derde lid, Wet Vpb 1969 van toepassing zou zijn geweest op 1 januari 2020 dan zou B NL als onderdeel van de aanschaffingskosten niet 1.000 in aanmerking hebben genomen maar slechts 500, zijnde de overeengekomen verrekenprijs en het bedrag dat bij A Co ter zake van de overdracht in een naar de winst geheven belasting is betrokken. Per 1 januari 2022 wordt op basis van het voorgestelde artikel 35 Wet Vpb 1969 voor de resterende drie jaar van de afschrijvingsperiode, voor de berekening van de afschrijvingen uitgegaan van:

- de waarde van 500, of, indien dat lager is,
- de boekwaarde van het bedrijfsmiddel op 31 december 2021. Dat is in dit voorbeeld 600.⁴

De waarde van 500 is de laagste van de twee, derhalve kan vanaf 1 januari 2022 gedurende de resterende afschrijvingsperiode van drie jaar, nog 500 worden afgeschreven. De jaarlijkse afschrijving gedurende de resterende afschrijvingsperiode van drie jaar bedraagt dan (afgerond) 166 per jaar. Als gevolg hiervan zal aan het einde van de afschrijvingsperiode een boekwaarde van 100 resteren (600 (boekwaarde op 31 december 2021) minus 500 (totale afschrijvingen na 1 januari 2022)).

In lijn met de bewijslastverdeling uit het derde lid van het voorgestelde artikel 8ba Wet Vpb 1969 dient de belastingplichtige aannemelijk te maken dat, kort gezegd, het bedrijfsmiddel ten tijde van de verkrijging niet op een lagere waarde zou zijn te boek gesteld dan de met inachtneming van artikel 8b Wet Vpb 1969 bepaalde waarde indien artikel 8ba, derde lid Wet Vpb 1969 op dat tijdstip van toepassing zou zijn geweest. Indien de belastingplichtige niet aannemelijk kan maken dat bij het andere lichaam ter zake van de overdracht (i) een corresponderende verhoging in een naar de winst geheven belasting reeds heeft plaats gevonden of (ii) een corresponderende

⁴ De boekwaarde op 31 december 2021 is: 1000 (zakelijke verkrijgingsprijs) min 2 maal een jaarlijkse afschrijving van 200.

verhoging (in toekomstige belastingtijdvakken) in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken, is op basis van genoemd artikel 35 sprake van een afschrijvingsbeperking indien de waarde waarop het bedrijfsmiddel zou zijn te boek gesteld op het tijdstip van de verkrijging indien genoemd artikel 8ba, derde lid, op dat tijdstip van toepassing zou zijn geweest lager is dan de boekwaarde op het tijdstip direct voorafgaande aan het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022.

Artikel II (inwerkingtreding)

Voorgesteld wordt om deze wet in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2022 en voor het eerst toepassing te laten vinden met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

Artikel III (citeertitel)

Deze wet wordt aangehaald als "Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel".