

Vergaderjaar 2000–2001 Nr. 89c

27 209

Wijziging van enkele belastingwetten c.a. in verband met de tweede tranche van het ondernemerspakket 2001 (Wet ondernemerspakket 2001)

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 9 februari 2001

SCHRIFTELIJKE VRAGEN CDA (STEVENS) IN EERSTE KAMER OVER VOORSTEL VAN WET ONDERNEMERSPAKKET 2001

1. Artikel 14a, zesde lid, Wet Vpb 1969

Vraag:

In artikel 14a, zesde lid, is een weerlegbaar vermoeden dat bij een juridische splitsing geen zakelijke overwegingen aanwezig worden geacht indien aandelen in de splitsende of de verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing worden vervreemd. Vóór de met ingang van 1 januari 2001 doorgevoerde wijziging van dit artikel zag het vermoeden alleen op de situatie dat een aandeelhouder, of groep van aandeelhouders, die ten tijde van de splitsing een doorslaggevende zeggenschap had in de splitsende rechtspersoon, deze doorslaggevende zeggenschap kwijtraakte. Doordat het vereiste van doorslaggevende zeggenschap vanaf 1 januari 2001 is komen te vervallen, ziet het weerlegbare vermoeden voortaan ook op vervreemdingen door minderheidsaandeelhouders. Kan op dit punt eerbiedige werking worden toegezegd in de zin dat voor splitsingen van vóór 1 januari 2001 waarbij de drie-jaarsperiode nog niet is verstreken de «oude» regeling wordt gecontinueerd.

Antwoord:

Een evenwichtige wetstoepassing brengt in de onderhavige situatie naar mijn mening met zich dat op belastingplichtigen de sanctiebepaling van toepassing blijft zoals die luidde op het tijdstip van de splitsing. Dit houdt concreet in dat voor juridische splitsingen die hebben plaatsgevonden vóór 1 januari 2001 het verlies, binnen de genoemde drie-jaarsperiode, van de doorslaggevende zeggenschap in een bij de splitsing betrokken rechtspersoon van belang blijft voor de toepassing van het (weerlegbare) vermoeden van onzakelijkheid, een en ander op de voet van artikel 14a, vijfde lid, zoals dat luidde tot en met 31 december 2000. De op het tijdstip

van de splitsing geldende bepaling wordt hiermee derhalve geëerbiedigd. Van belang daarbij is ook dat de gevolgen van het niet zakelijk zijn van een splitsing worden bepaald door de regeling zoals deze gold op het tijdstip van de splitsing.

In dit verband kan ik ook wijzen op het besluit van 19 december 2000 (nr. CPP2000/-3041M) met betrekking tot de fiscale begeleiding van bedrijfsfusies in de zin van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Onder punt 1 is daarin aangegeven dat indien de feitelijke overdracht van een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming heeft plaatsgevonden vóór 1 januari 2001, de bedrijfsfusie blijft vallen onder de werking van de wettekst van vóór die datum en de op grond van die tekst afgegeven beschikking van kracht blijft.

Vraag:

Het vermoeden van onzakelijkheid treedt in werking indien de aandelen worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de gesplitste rechtspersoon en met de verkrijgende rechtspersoon is verbonden. Moet het woordje «en» niet luiden: of. De met het woordje «en» tot uitdrukking komende cumulatieve verbondenheidseis staat reorganisatie binnen een groep in de weg terwijl van vervreemding aan derden, die met de onderhavige anti-misbruik-bepaling wordt bestreden, geen sprake is.

Antwoord:

Met de gehanteerde cumulatieve verbondenheidseis wordt bereikt dat een vervreemding binnen concernverband in het kader van de onderhavige anti-misbruikbepaling niet snel wordt aangemerkt als een vervreemding aan een «derde». Van een besmette vervreemding is pas sprake indien de rechtspersoon aan wie de aandelen worden vervreemd noch met de splitsende rechtspersoon, noch met de verkrijgende rechtspersoon is verbonden. Indien in artikel 14a, zesde lid, derde volzin, het woordje «of» zou zijn gebruikt, zou een vervreemding aan een lichaam dat hetzij met de splitsende, hetzij met de verkrijgende rechtspersoon verbonden is, reeds besmet zijn.

Vraag:

Uit de formulering van het zesde lid komt niet naar voren dat het gaat om vervreemding van aandelen door degenen die ten tijde van de splitsing aandeelhouder waren van de splitsende of de verkrijgende rechtspersoon. Kan bevestigd worden dat latere aandelentransacties door aandeelhouders die pas na de splitsing maar voor 1 januari 2001 aandelen hebben verkregen in de splitsende of verkrijgende rechtspersoon, niet onder de werking van deze bepaling vallen.

Antwoord:

Zoals naar aanleiding van de eerste vraag bij dit artikel is geantwoord, blijft de zakelijkheidseis gelden zoals die luidde op het tijdstip van de splitsing. Bevestigd kan derhalve worden dat aandelentransacties ter zake van splitsingen die vóór 1 januari 2001 hebben plaatsgevonden, niet worden beoordeeld op basis van artikel 14a, zesde lid, zoals dat vanaf die datum luidt maar op basis van het vijfde lid van dat artikel zoals dat luidde op het tijdstip van de splitsing.

2. Artikel 12 Wet Vpb 1969 (omzetting van een geldlening in aandelenkapitaal)

Vraag:

Is het de bedoeling van deze bepaling dat de belastingheffing die daaruit kan voortvloeien de redding van een niet-solvabele onderneming frustreert of kan op dit punt worden toegezegd dat in dergelijke gevallen aansluiting kan worden gezocht bij de vrijstelling van kwijtscheldingswinst.

Antwoord:

Zoals in de memorie van toelichting¹ en in de nota naar aanleiding van het verslag² op dit punt is aangegeven, ligt aan de onderhavige bepaling het uitgangspunt ten grondslag dat vooral de debiteur economisch gebaat is bij een omzetting in aandelenkapitaal van een vordering waarvan de waarde in het economische verkeer minder bedraagt dan de nominale waarde ervan. De debiteur wordt als gevolg van de omzetting immers van een schuld bevrijd. Artikel 12 strekt ertoe bij de belastingheffing aan te sluiten bij deze economische realiteit.

Daarbij is ook aangegeven dat een omzetting wat betreft de economische gevolgen voor de debiteur grote gelijkens vertoont met het prijsgeven van een vordering door de crediteur (kwijtschelding). Ook bij een kwijtschelding wordt de debiteur immers bevrijd van een schuld. Deze parallel is echter niet volledig doorgetrokken. De achtergrond hiervan is dat de crediteur bij een omzetting een economisch belang houdt bij de debiteur, hij wordt immers aandeelhouder. In de situatie waarin de debiteur geïnvesteerd heeft in – verlieslijdende – deelnemingen, in de vraag wordt hierop gedoeld, houdt dit in dat de crediteur ook een belang blijft houden in de mogelijk bij de deelneming aanwezige verliescompensatie of een bij debiteur eventueel tot uitdrukking komend liquidatieverlies.

3. Artikel 20 van de Wet VpB

Vraag:

De reparatiemaatregel tegen de handel in verliesvennootschappen is ook van toepassing op beleggingsvennootschappen waarvan de aandelen in het verleden zijn overgedragen. Naar de mening van de leden van de CDA-fractie konden de vennootschap en haar aandeelhouders op het moment van de aandelenoverdracht echter niet vermoeden in strijd met doel en strekking van artikel 20, vijfde lid, van de Wet VpB te handelen. Voorts hadden de betrokkenen naar het oordeel van deze leden op grond van de notitie van de Staatssecretaris over terugwerkende kracht eerbiedigende werking mogen verwachten. Kan worden toegelicht waarom in deze situatie is afgeweken van de toezeggingen die aan de Tweede Kamer zijn gedaan over terugwerkende kracht en eerbiedigende werking?

Antwoord:

Allereerst merk ik op dat de maatregel niet van toepassing is op «oude» aanslagen over boekjaren die aanvangen vóór 27 juni 2000. Er is dus in beginsel geen sprake van terugwerkende kracht. De maatregel is slechts in één zeer specifieke situatie met terugwerkende kracht van toepassing: bij de verrekening van verliezen met de winst van gebroken boekjaren die aanvangen tussen 27 juni 2000 en 31 december 2000 bij beleggingsvennootschappen met compensabele verliezen waarbij zich in het verleden een aandeelhouderswisseling heeft voorgedaan. Deze – beperkte – terugwerkende kracht houdt verband met aankondigingseffecten. Dergelijke effecten worden in de door deze leden bedoelde notitie

¹ Kamerstukken II, 1999–2000, 27 209, nr. 3.

² Kamerstukken II, 1999–2000, 27 209, nr. 4.

genoemd als een bijzondere omstandigheid die terugwerkende kracht kan rechtvaardigen.

Ik onderken dat de maatregel naast deze specifieke situatie voor de toekomst gevolgen kan hebben voor beleggingsvennootschappen waarbij zich in voorgaande jaren een aandeelhouderswisseling heeft voorgedaan. Daarbij moet echter het volgende worden bedacht. Bij de uitwerking van het in artikel 20, vijfde lid, van de Wet Vpb gehanteerde stakingscriterium zijn duidelijke knelpunten gesignaleerd. Doel en strekking van deze bepaling is het tegengaan van handel in verliesvennootschappen. Hiervan is sprake indien bij de aankoop van aandelen niet de activiteiten of de organisatie van de vennootschap, maar de potentiële belastingbesparing door de compensabele verliezen centraal staat. In de praktijk is gebleken dat de werking van artikel 20, vijfde lid, niet op dit doel aansluit. Een belangrijk voorbeeld van een situatie waarin het stakingscriterium tekortschiet is de overdracht van aandelen in een verliesvennootschap waarvan de bezittingen grotendeels uit beleggingen bestaan. Het gaat hierbij om vennootschappen waarvan de activiteiten niet kunnen worden aangeduid als een materiële onderneming en vennootschappen die wel ondernemingsactiviteiten verrichten, maar waarbij de winst voor een groot deel wordt behaald met activa (met name onroerende zaken) die ook als beleggingsobject kunnen worden verhandeld. Met de maatregel wordt voorkomen dat in deze situaties in de toekomst, namelijk in boekjaren die aanvangen na 27 juni 2000, nog gebruik kan worden gemaakt van deze verrekenbare verliezen. Deze beperking van de verliesverrekening is naar mijn oordeel in overeenstemming met het doel van het vroegere artikel 20, vijfde lid.

Daarbij merk ik op dat het lichaam aan de vooravond van het niet meer voorwaarts verrekenbaar zijn van verliezen zijn bezittingen tot maximaal de waarde in het economische verkeer mag herwaarderen. Dat geldt ook voor deze «oude» gevallen. Voorzover er stille reserves zijn, worden verliezen dus niet weggestreept.

Overigens zou een overgangsmaatregel op grond waarvan artikel 20a niet van toepassing is op beleggingsvennootschappen een aanzienlijke budgettaire derving met zich mee brengen, namelijk f 125 miljoen in 2001, aflopend tot nihil in 2011.

4. Artikel 20a, zesde lid, Wet VpB

Vraag:

Op grond van artikel 20a, zesde lid, worden onroerende zaken die zijn bestemd om ter beschikking te worden gesteld aan niet verbonden lichamen als beleggingen aangemerkt. Is het juist dat deze fictie niet geldt voor belastingplichtigen die bungalowparken, hotels, jachthavens, kampeerterreinen etc. exploiteren, aangezien deze als ondernemers en niet als beleggers zijn aan te merken? De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat de fictie in dergelijke situaties niet van toepassing zou moeten zijn ter voorkoming van een benadeling ten opzichte van ondernemers in andere bedrijfstakken.

Antwoord:

Bij de formulering van artikel 20a, zesde lid, is aangesloten bij artikel 3.45, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001. De laatstgenoemde bepaling sluit bedrijfsmiddelen die hoofdzakelijk zijn bestemd om aan derden ter beschikking te worden gesteld, uit voor de investeringsaftrek. Het begrip terbeschikkingstelling in artikel 20a moet op dezelfde wijze worden uitgelegd als voor de investeringsaftrek. Voor de investeringsaftrek is sprake van «terbeschikkingstellen» indien een ander in de gelegenheid wordt gesteld van het gebodene gebruik te maken, onder welke naam of in welke vorm dan ook. Hierbij moet niet alleen worden gedacht aan verhuur. Ook bij time-charter van schepen en bij

hotelexploitatie is in principe sprake van «ter beschikking stellen». Omdat dit – met name in de dienstensector zoals bij hotelexploitatie – niet strookt met de bedoeling van de wet, wordt een minder strikt standpunt ingenomen indien sprake is van een normale zakelijke exploitatie, waarbij de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is, terwijl een relatie tussen de eigenaar/exploitant en de gebruiker(s), afgezien van die ter zake van het gebruik, ontbreekt. Te denken valt hierbij aan hotels, cafe's, restaurants, tennishallen, bowling-banen, squash-banen en dergelijke. In de door de leden van de CDA-fractie bedoelde situaties zullen de onroerende zaken voor de toepassing van artikel 20a dus in de regel niet worden aangemerkt als belegging.

5. Artikel 3.3 juncto 3.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001

Vraag:

Is het juist dat commanditaire vennoten op grond van artikel 3.9 niet meer verlies kunnen aftrekken dan het bedrag van hun inbreng? Hoe werkt de bepaling in het volgende voorbeeld uit: een belastingplichtige heeft f 100 000 ingelegd in een scheepvaart-c.v. en heeft daarvan f 50 000 gefinancierd met een lening. Op het schip is inmiddels zoveel afgeschreven dat de boekwaarde van het schip op 1 januari 2001 f 50 000 bedraagt. Kan hij op grond van artikel 3.9 in 2001 nog rente aftrekken in box 1 indien er overigens geen winst wordt genoten? Zo nee, is de staatssecretaris dan bereid op dit punt een tegemoetkoming te verlenen?

Antwoord:

Artikel 3.9 komt er op neer dat door een commanditaire vennoot niet meer verlies kan worden genomen dan de fiscaal onbeclaimde waarde van de onderneming op het tijdstip van het ontstaan van de medegerechtigdheid, gecorrigeerd met eventuele latere stortingen en onttrekkingen. Indien er in het voorbeeld geen andere activa zijn dan het schip en geen andere schulden dan de schuld van f 50 000 is het verlies (bestaande uit de financieringsrente) dus niet aftrekbaar. De boekwaarde van het eigen vermogen bedraagt op 1 januari 2001 immers nihil. Naar aanleiding van het voorbeeld van de CDA-fractie ben ik bereid te bezien of de bepaling in de praktijk tot problemen leidt.

Artikel 3.3 Wet inkomstenbelasting 2001

Vraag:

Op grond van artikel 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming als genietster van winst uit onderneming aangemerkt. Deze medegerechtigdheid hoeft zich niet uit te strekken tot het liquidatieresultaat. Kan hieruit worden afgeleid dat de medegerechtigdheid mag worden beperkt tot de jaarwinst, mits tevens medegerechtigdheid bestaat tot de in het jaar gerealiseerde vermogenswinsten?

Antwoord:

Het antwoord op deze vraag is ontkennend: gerechtigdheid tot alle in het jaar gerealiseerde vermogenswinsten is geen voorwaarde om als medegerechtigde te worden aangemerkt. Ook indien bepaalde vermogenswinsten worden uitgesloten, kan sprake zijn van medegerechtigdheid. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de situatie dat een commanditaire vennoot niet gerechtigd is tot de stille reserves en goodwill die op het tijdstip van zijn toetreding tot de commanditaire vennootschap aanwezig zijn.

Vraag:

In de nota naar aanleiding van het verslag bij het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 is toegezegd dat artikel 3.2.1.1a (thans artikel 3.3) zal worden aangepast op het punt van de voortzetting van een medegerechtigdheid door een echtgenoot (weduwe). Kan worden bevestigd dat aan deze toezegging al gevolg is gegeven?

Antwoord:

Deze toezegging is inmiddels achterhaald. Op grond van het oorspronkelijke wetsvoorstel Wet IB 2001 viel de medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming in box 3. Om opvolgingsproblemen te voorkomen, was voor een beperkte groep medegerechtigden de mogelijkheid opgenomen te kiezen voor box 1 in plaats van box 3. Op grond van de door de leden van de CDA-fractie bedoelde toezegging zou deze keuzemogelijkheid ook gaan gelden voor de erfgenamen van deze groep medegerechtigden. Na de tweede nota van wijziging vallen alle medegerechtigden tot het vermogen van een onderneming ter voorkoming van arbitrage echter al automatisch onder box 1.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos