

Vergaderjaar 2005–2006

**29 686**

## **Wijziging van enkele belastingwetten in verband met een herziening van de behandeling van de omzetting en kwijtschelding van afgewaardeerde vorderingen en een aanpassing van de regeling voor afwaarderingsverliezen van deelnemingen**

**G**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 13 december 2005

Tijdens de plenaire behandeling van bovengenoemd voorstel van wet op 29 november jl. heb ik toegezegd een tweetal vragen schriftelijk te beantwoorden. Het betrof in de eerste plaats een reactie op het commentaar in Vakstudie Nieuws van 20 oktober 2005 en in de tweede plaats een toelichting met betrekking tot de bestemming van een mogelijke toekomstige opbrengst aan vennootschapsbelasting. Onderstaand kom ik graag aan deze toezegging tegemoet.

#### **Reactie op commentaar Vakstudie Nieuws**

##### *Onzakelijke kwijtschelding*

De redactie van Vakstudie Nieuws vraagt zich af in hoeverre er nog sprake is van een verkapte dividend uitdeling en informele kapitaalstorting bij een onzakelijke kwijtschelding tussen zustermaatschappijen. In de betreffende casus houdt BV M alle aandelen in BV D en BV X. Laatstgenoemde heeft een schuldvordering van nominaal 1000 op BV D afgewaardeerd tot op een bedrag van 400 en scheldt vervolgens de gehele schuldvordering kwijt. In de memorie van antwoord is aangegeven dat BV X ingevolge het bepaalde in artikel 13ba een bedrag van 600 (de eerdere afwaardering) tot haar winst dient te rekenen en dat daarbij niet van belang is of dit op grond van artikel 13ba, tweede lid, onderdeel b of c geschiedt.

De redactie van Vakstudie Nieuws merkt terecht op dat de vraag of sprake is van een zakelijke of onzakelijke kwijtschelding wel van belang is voor het constateren van een mogelijke verkapte dividend uitdeling en informele kapitaalstorting. In het gegeven voorbeeld is denkbaar dat van de gehele kwijtschelding van 1000 een deel groot 600 (het onvolwaardige deel) berust op zakelijke overwegingen en een deel groot 400 (het volwaardige deel) berust op onzakelijke overwegingen. De zakelijke kwijtschelding van het onvolwaardige deel leidt bij de debiteur (D) tot winst van 600, behoudens toepassing van art. 3.13, onderdeel a van de

Wet inkomstenbelasting 2001. Bij de crediteur (X) leidt de kwijtschelding tot een winstbijtelling van 600 op grond van artikel 13ba, tweede lid, onderdeel b, althans voorzover het bedrag van 600 bij de debiteur is vrijgesteld. Een verkapte dividend uitdeling en informele kapitaalstorting zijn hierbij niet aan de orde.

De vermogensdaling van 400 bij de crediteur (X) veroorzaakt door de onzakelijke kwijtschelding van het volwaardige deel komt niet ten laste van de winst. Dit bedrag wordt immers geacht als verkapte dividenduitdeling te zijn uitgekeerd aan BV M. Omdat de onzakelijke kwijtschelding van het volwaardige deel de winst van X niet raakt, blijft artikel 13ba in zoverre achterwege. Vereiste is immers dat er een afwaardering ten laste van de Nederlandse winst heeft plaatsgevonden en voor het volwaardige deel van 400 is dat nu juist niet het geval. Bij de debiteur (D) leidt de vermogensstijging die het gevolg is van onzakelijke kwijtschelding van het volwaardige deel van de schuld niet tot winst, nu deze wordt aangemerkt als informele kapitaalstorting.

#### *Liquidatie opwaarderingsreservelichaam binnen concern*

Het standpunt van de redactie van Vakstudie Nieuws dat artikel 15d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bij liquidatie van een opwaarderingsreservelichaam niet van toepassing is, deel ik niet. De vrijval van een bestaande opwaarderingsreserve bij het einde van de belastingplicht is voor het opwaarderingsreservelichaam wel degelijk een voordeel als bedoeld in dat artikel. De verwijzing van de redactie naar het oude regime voor de FOR (fiscale oudedagsreserve), zoals dat was opgenomen in artikel 44f van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gaat niet op. De bepalingen omtrent de FOR, maakten onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geen deel uit van de winstbepalingen. Bij het beëindigen van de FOR waren de winstbepalingen, zoals die waren opgenomen in hoofdstuk II, afdeling 2, dan uiteraard ook niet van toepassing.

#### *Zetelverplaatsing opwaarderingsreservelichaam (i)*

Ook de twijfel van de redactie van Vakstudie Nieuws dat een opwaarderingsreserve geen bestanddeel van het vermogen zou zijn, zoals bedoeld in artikel 15c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, deel ik niet. Tot het bedrag van de opwaarderingsreserve is winst gerealiseerd op grond van artikel 13ba, eerste lid, eerste volzin. Slechts door toevoeging aan de opwaarderingsreserve is deze winst vooralsnog niet in de heffing betrokken. Emigratie of liquidatie vormt het laatste moment waarop nog heffing plaats kan vinden. Aldus vormen artikel 15c en 15d het sluitstuk van de heffing van de vennootschapsbelasting. Gelet op doel en strekking moet het begrip «bestanddeel van het vermogen» ruim worden opgevat en is niet van belang of de opwaarderingsreserve al dan niet deel uitmaakt van de fiscale balans.

#### *Overlijden natuurlijk persoon*

De redactie van Vakstudie Nieuws vraagt zich af waarom bij overlijden van een natuurlijk persoon die een opwaarderingsreserve tot zijn werkzaamheid rekent, artikel 3.58 van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet van toepassing is. Genoemd artikel 3.58 bevat de fictie dat een onderneming of werkzaamheid bij staken door overlijden geacht wordt te zijn overgedragen aan degene aan wie de onderneming of de werkzaamheid krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht toekomt. Nu een opwaarderingsreserve na overlijden van de belastingplichtige niet krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht aan een ander zal toekomen, is

artikel 3.58 van de Wet inkomstenbelasting in deze situatie niet van toepassing.

Het standpunt van de redactie van Vakstudie Nieuws dat artikel 3.61 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij overlijden van een natuurlijk persoon die een opwaarderingsreserve tot zijn werkzaamheid rekent niet van toepassing is, deel ik niet. Evenals bij de liquidatie van een opwaarderings-reserve lichaam is de vrijval van de opwaarderingsreserve bij overlijden is van een natuurlijk persoon wel degelijk een voordeel als in bedoeld artikel 3.61. De verwijzing van de redactie naar het oude regime voor de FOR (fiscale oudedagsreserve) gaat zoals hiervoor geschetst niet op.

#### *Emigratie verbonden natuurlijk persoon*

De redactie van Vakstudie Nieuws wijst op een discrepantie tussen een in de memorie van antwoord gegeven antwoord en een besluit van 30 november 2001, nr. CPP 2001/3035M, onder andere gepubliceerd in V-N 2001/65.2. Met de memorie van antwoord is echter geen beleidswijziging beoogd. Ook in de situatie dat de vennootschap niet de afgelopen tien jaren in Nederland gevestigd is geweest, brengt de emigratie van Y – anders dan in de memorie van antwoord is vermeld – derhalve niet mee dat Y, voor de toepassing van artikel 3.92 geen aanmerkelijk belang meer heeft. Artikel 3.92 dient daarom in lijn met genoemd besluit zo te worden uitgelegd dat voldaan dient te worden aan het kwantitatieve criterium van hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001

#### **Toelichting op de bestemming van een mogelijke toekomstige opbrengst**

In de toelichting van de derde Nota van Wijziging bij het onderhavige voorstel is aangegeven dat met een verdergaande tegemoetkoming, waarbij alleen de voorwaarde zou worden gesteld dat de schuldeiser de corresponderende vordering niet heeft afgewaardeerd ten laste van de NL winst, een budgettair belang zou zijn gemoeid van ca. € 1,5 mld. Dit bedrag betrof niet een tekort ten opzichte van de meerjarenramingen, maar een potentieel gemis aan vennootschapsbelasting opbrengst. Nu niet is gekozen voor deze verdere tegemoetkoming, doet zich dit gemis niet voor. Mocht een feitelijke opbrengst zich voordoen, dan gaat deze deel uitmaken van de algemene middelen. De bestemming hiervan geschiedt in een proces van politieke afwegingen en keuzes. De leden van de VVD-fractie hebben gevraagd of er daarbij ruimte is om de achteraf geconstateerde niet beoogde negatieve uitkomsten van artikel 12 weg te nemen.

In dat verband kan ik de leden van de VVD-fractie meedelen dat het achteraf niet mogelijk is om veranderingen in de ontvangsten van de vennootschapsbelasting te herleiden tot een specifieke maatregel. Een uiteindelijke mee- of tegenvaller in de vennootschapsbelastingontvangsten is het saldo van positieven negatieve endogene ontwikkelingen. Het is dus allerminst gezegd dat er per saldo een meevaller zal resteren, zelfs al zou genoemde toekomstige opbrengst feitelijk optreden. De omvang van de mogelijke opbrengst en het moment waarop deze optreedt, kunnen bovendien niet nauwkeurig worden bepaald.

Het specifiek wegnemen van deze uitkomst behoort om die reden niet tot de mogelijkheden. Wel zie ik de noodzaak in het fiscale klimaat voor Nederlandse ondernemingen te verbeteren. De nota Werken aan winst, die komende week in de Tweede Kamer zal worden besproken, getuigt daarvan. Bij de aanwending van de algemene middelen zal ik mij hiervoor

inzetten, maar vanzelfsprekend is dat een politieke afweging die in de volle breedte in de ministerraad en daarna in het parlement moet worden gemaakt.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn