

Vergaderjaar 2013–2014

33 713

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met de invoering van een compartimenteringsreserve (Wet compartimenteringsreserve)

Nr. 10

TWEEDE NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 28 mei 2014

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

Artikel I wordt als volgt gewijzigd:

a.

Het in onderdeel A opgenomen artikel 28c van de Wet op vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het derde lid komt te luiden:

3. Ingeval de belastingplichtige na een sfeerovergang als bedoeld in het eerste lid een voordeel, een ontvangen winstuitkering daaronder begrepen, uit hoofde van het belang verkrijgt dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaande aan de sfeerovergang:

a. wordt de boekwaarde van het belang vermindert met het bedrag van dat voordeel, dan wel, indien dit lager is, met het bedrag van de belaste of onbelaste compartimenteringsreserve op het tijdstip direct voorafgaande aan het verkrijgen van het voordeel, en

b. wordt de belaste compartimenteringsreserve tot het bedrag van dat voordeel toegevoegd aan de winst, onderscheidenlijk wordt de onbelaste compartimenteringsreserve vermindert met het bedrag van dat voordeel zonder dat dit tot een toevoeging aan de winst leidt.

Ingeval de toevoeging aan de winst van een belaste compartimenteringsreserve, bedoeld in de eerste volzin, onderdeel b, niet daadwerkelijk in de heffing wordt betrokken, worden die compartimenteringsreserve en de boekwaarde van het belang waarop de compartimenteringsreserve betrekking heeft, vermeerderd met het bedrag van die toevoeging.

2. In het vierde lid, eerste volzin, wordt «vermindert» vervangen door: verminderd zonder dat dit tot een toevoeging aan de winst leidt.

3. Aan het vierde lid wordt een volzin toegevoegd, luidende: Na toepassing van de derde volzin valt de belaste compartimenteringsreserve mede geheel of naar evenredigheid vrij op het tijdstip waarop het belang

waarop die fusie, splitsing, inbreng of aandelenruil betrekking had, dan wel het belang in de verkrijgende rechtspersoon ingeval het lichaam, bedoeld in het eerste lid, in het kader van de fusie of splitsing is opgehouden te bestaan, geheel of voor een deel, niet meer middellijk of onmiddellijk behoort tot het vermogen van de belastingplichtige.

b.

In onderdeel B wordt «artikel 34a» vervangen door «artikel 34b». Voorts wordt «Artikel 34b» vervangen door: Artikel 34c.

c.

Het in onderdeel B opgenomen artikel 34c (nieuw) van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel a, wordt «realiseert» vervangen door: verkrijgt.

2. Het tweede lid komt te luiden:

2. Bij toepassing van het eerste lid wordt:

a. een belaste compartimeteringsreserve als bedoeld artikel 28c, eerste lid, onderdeel a, gesteld op het bedrag, bedoeld in artikel 28c, tweede lid, waarbij die reserve wordt verminderd met voordelen die de belastingplichtige in de periode vanaf het tijdstip van de sferovergang, bedoeld in het eerste lid, tot 14 juni 2013 heeft genoten voor zover die voordelen daadwerkelijk in de heffing zijn betrokken;

b. een onbelaste compartimeteringsreserve als bedoeld in artikel 28c, eerste lid, onderdeel b, gesteld op het bedrag, bedoeld in artikel 28c, tweede lid, waarbij die reserve wordt verminderd met voordelen die de belastingplichtige in de periode vanaf het tijdstip van de sferovergang, bedoeld in het eerste lid, tot 14 juni 2013 heeft genoten voor zover die voordelen betrekking hebben op de periode voorafgaand aan de sferovergang.

Op het tijdstip, bedoeld in het eerste lid, wordt de boekwaarde van het belang vermeerderd met het bedrag waarvoor de reserve wordt gevormd.

Toelichting

I. Algemeen

Inleiding

Deze nota van wijziging bevat een tweetal inhoudelijke wijzigingen. Ten eerste wordt, mede naar aanleiding van diverse vragen in de literatuur, de systematiek aangepast met betrekking tot de afwikkeling van de compartimeteringsreserve ingeval de belastingplichtige een voordeel – uit hoofde van het belang ter zake waarvan die compartimeteringsreserve is gevormd – verkrijgt dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaande aan de sferovergang. Deze aanpassing heeft ten opzichte van het wetsvoorstel geen wijziging in het te belasten resultaat bij compartimentering tot gevolg. Daarnaast vindt een aanpassing plaats van de doorschuifmogelijkheid van de belaste compartimeteringsreserve bij een fusie, splitsing, inbreng of aandelenruil waarbij het lichaam is betrokken waarin de belastingplichtige een belang heeft waarop de compartimeteringsreserve betrekking heeft. Met deze aanpassing wordt vastgelegd dat de belaste compartimeteringsreserve uiterlijk aan de winst wordt toegevoegd op het tijdstip dat het belang in dat lichaam niet meer middellijk of onmiddellijk behoort tot het vermogen van de belastingplichtige, bijvoorbeeld als gevolg van vervreemding aan een derde. Voorts zijn nog enkele aanpassingen van redactionele aard opgenomen.

Budgettaire aspecten

Deze nota van wijziging heeft geen budgettaire gevolgen.

II. Onderdeelsgewijs

Onderdeel a

Artikel I, onderdeel A (artikel 28c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Naar aanleiding van diverse vragen met betrekking tot de verwerking van de compartimenteringsreserve in de fiscale balans wordt de systematiek aangepast met betrekking tot de afwikkeling van de compartimenteringsreserve ingeval de belastingplichtige een voordeel – uit hoofde van het belang ter zake waarvan die compartimenteringsreserve is gevormd – verkrijgt dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaande aan de sfeerovergang. Hiertoe strekt de aanpassing van het in het voorstel van wet opgenomen artikel 28c, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). In plaats van dat bij een belaste compartimenteringsreserve het voordeel bij realisatie wordt belast en de reserve vervolgens onbelast wordt verminderd, is er in de nieuwe systematiek voor gekozen om bij verkrijging van een voordeel dat toerekenbaar is aan de periode voorafgaande aan de sfeerovergang, voor te schrijven dat de boekwaarde van het belang waarop de compartimenteringsreserve betrekking heeft, wordt verminderd met het bedrag van dat voordeel, dan wel, indien dit lager is, met het bedrag van de compartimenteringsreserve op het tijdstip direct voorafgaande aan het verkrijgen van dat voordeel. Daarnaast wordt op hetzelfde moment de belaste compartimenteringsreserve voor hetzelfde bedrag toegevoegd aan de winst. Voorts is ter verduidelijking tevens opgenomen dat onder de verkrijging van een dergelijk voordeel ook de ontvangst van een winstuitkering wordt begrepen. Volledigheidshalve wordt hierbij opgemerkt dat het in dit kader niet relevant is of de winstuitkering volgens de regels van de winstbepaling van de kostprijs van het belang dient te worden afgeboekt.

Indien de toevoeging aan de winst van een belaste compartimenteringsreserve niet daadwerkelijk in de heffing wordt betrokken, worden die compartimenteringsreserve en de boekwaarde van het belang waarop de compartimenteringsreserve betrekking heeft, vermeerderd met het bedrag van die toevoeging. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn indien mocht blijken dat de Moeder-dochterrichtlijn van toepassing is.

Als gevolg van de gewijzigde systematiek is elke afname van de belaste compartimenteringsreserve belast. De afname vindt plaats door middel van een mutatie van de reserve in de vermogensvergelijking van de belastingplichtige. Een belaste compartimenteringsreserve kan dientengevolge niet meer onbelast verminderen. De aanpassing van de systematiek heeft ten opzichte van het wetsvoorstel geen wijziging in het te belasten resultaat bij compartimentering tot gevolg. Dit wordt verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld dat eveneens in de nota naar aanleiding van het verslag is opgenomen.

Voorbeeld

Een aandelenpakket in een lichaam is verkregen voor 100 en staat eveneens voor 100 te boek. Op de voordelen uit hoofde van dit belang is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing. Op enig moment doet zich een sfeerovergang voor. Na de sfeerovergang is de deelnemingsvrijstelling wel van toepassing. Het belang is op het tijdstip direct voorafgaande aan de sfeerovergang 150 waard. De waarde van het aandelenpakket stijgt vervolgens naar 160. Op het aandelenpakket wordt vervolgens een dividend van 10 ontvangen dat is toe te rekenen aan de periode voorafgaand aan de sfeerovergang, waardoor de waarde van het aandelenpakket wederom daalt tot 150. Enige tijd later wordt het pakket

aandelen verkocht voor 150. Belastingplichtige vormt op het tijdstip van sferoovergang een belaste compartimenteringsreserve ter grootte van 50. Het aandelenpakket wordt te boek gesteld voor 150. Op het tijdstip van ontvangst van het dividend wordt de boekwaarde van het belang verminderd met het ontvangen dividend van 10. De belaste compartimenteringsreserve wordt toegevoegd aan de winst met een gelijk bedrag. Worden de aandelen vervolgens verkocht, dan wordt het restant van de belaste compartimenteringsreserve van 40 aan de winst toegevoegd. Het vervreemdingsvoordeel van 10 (150 minus 140) kan onbelast onder de deelnemingsvrijstelling worden genoten. Mocht de toevoeging van de belaste compartimenteringsreserve aan de winst als gevolg van het ontvangen dividend niet daadwerkelijk in de heffing worden betrokken, dan worden de belaste compartimenteringsreserve en de boekwaarde van het belang weer vermeerderd met het bedrag van die toevoeging. Bij verkoop van de aandelen wordt dan de gehele compartimenteringsreserve van 50 aan de winst toegevoegd.

De hiervoor beschreven systematiek werkt hetzelfde uit voor de onbelaste compartimenteringsreserve, met dien verstande dat – gelet op het onbelaste karakter van de onbelaste compartimenteringsreserve – de vermindering van deze reserve niet daadwerkelijk in de heffing behoeft te worden betrokken. Met de aanpassing van het in het voorstel van wet opgenomen artikel 28c, vierde lid, eerste volzin, van de Wet Vpb 1969 wordt dit verduidelijkt. Bij het vormen van de onbelaste compartimenteringsreserve is op de vermeerdering van de boekwaarde van het belang de deelnemingsvrijstelling van toepassing. De verminderingen van deze reserve komen niet terug in de vermogensvergelijking van de belastingplichtige. In verband hiermee wordt de onbelaste compartimenteringsreserve, in tegenstelling tot de belaste compartimenteringsreserve, niet op de fiscale balans opgenomen. De onbelaste compartimenteringsreserve maakt deel uit van het fiscale vermogen van de belastingplichtige en dient separaat te worden bijgehouden.

Daarnaast wordt aan de in het voorstel van wet in artikel 28c, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 opgenomen doorschuifmogelijkheid een volzin toegevoegd. Indien de belastingplichtige een belang heeft ter zake waarvan een compartimenteringsreserve is gevormd en dat belang vervolgens niet meer tot het vermogen van de belastingplichtige behoort als gevolg van bijvoorbeeld een aandelenfusie van het lichaam waarin de belastingplichtige voor die fusie een belang had, wordt de compartimenteringsreserve toegevoegd aan de winst voor zover deze betrekking heeft op dat belang. De belaste compartimenteringsreserve kan dan op basis van de hiervoor genoemde doorschuifmogelijkheid in stand worden gehouden voor zover bij die aandelenfusie een belang wordt verkregen dat in de plaats treedt van het oorspronkelijk belang. De compartimenteringsreserve wordt dan doorgeschoven naar het vervangende belang. Het past bij de strekking van deze doorschuifmogelijkheid om de doorgeschoven compartimenteringsreserve dan, naast de al geregelde situaties waarin deze vrijvalt, uiterlijk te laten vrijvallen als het lichaam dat het oorspronkelijke belang heeft verkregen, nadien dat belang bijvoorbeeld vervreemdt aan een derde. Hiertoe strekt de toe te voegen volzin aan genoemd artikel 28c, vierde lid.

Onderdeel b

Artikel I, onderdeel B (artikel 34b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Omdat per 1 januari 2014 reeds een artikel 34b van de Wet Vpb 1969 is opgenomen, wordt het in het voorstel van wet opgenomen artikel 34b van de Wet Vpb 1969 vernummerd tot artikel 34c.

Onderdeel c

Artikel I, onderdeel B (artikel 34c (nieuw) van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassingen van het in het voorstel van wet opgenomen artikel 34c (nieuw), eerste en tweede lid, van de Wet Vpb 1969 hangen samen met de hiervoor beschreven aanpassing van artikel 28c, derde lid, van de Wet Vpb 1969 en hebben verder geen zelfstandige betekenis.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes