



VERTROUWELIJK/UITSLUITEND VOOR INTERN GEBRUIK

Helpdeskvraag KG IBR

**Contactpersoon**

5.1.2e

**Datum**

26 februari 2016

**Auteur**

5.1.2e

**Kopie aan**

KG IBR

**Bijlagen**

Geen

# memo

Vraag  i.v.m. verdamping inhaalverliezen ogv  
33b lid 3 Wet Vpb

**Vraag van**

Verdampen de inhaalverliezen van een buitenlandse vaste inrichting welke "gestaakt" is voor de inwerkingtreding van de objectvrijstellingsregeling op grond van artikel 33b lid 3 Wet Vpb?

## Antwoord

Nee, deze verdampen niet. De objectvrijstelling vindt geen toepassing tot het bedrag aan nog in te halen verliezen (art. 33b, lid 1 Wet Vpb). De uitzondering die is opgenomen in art. 33b, lid 3 Wet Vpb geldt alleen voor vaste inrichtingen die na 1 januari 2012 zijn gestaakt.

## Beschouwing

In art. 33b, lid 1 Wet Vpb is de regel neergelegd dat de objectvrijstelling niet van toepassing is voor zover nog verliezen van vóór 1 januari 2012 moeten worden ingehaald. Hierop wordt in het derde lid van dit artikel een uitzondering gemaakt voor het geval sprake is van een gestaakte vaste inrichting.

De uitzondering is slechts van toepassing als aan de volgende vier voorwaarden wordt voldaan:

1. De belastingplichtige is wegens de staking van de activiteiten van de vaste inrichting opgehouden winst uit de andere staat te genieten (art. 33b, lid 3 Wet Vpb);
2. De belastingplichtige geniet de komende drie jaar na staking niet wederom winst uit die andere staat (art. 33b, lid 3 Wet Vpb);
3. De belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden van artikel 15i leden 2, 3 en 4):
  - a. Er moet sprake zijn van een "op de voet van art. 15e" in aanmerking genomen negatief saldo (stakingsverlies), d.w.z. een negatief saldo dat ten tijde van de objectvrijstelling is ontstaan;
  - b. Dit stakingsverlies kan alleen in aanmerking worden genomen voor zover:
    - i. de hoogte ervan is gebleken (art. 15i, lid 4); en
    - ii. hiervoor geen tegemoetkoming is verkregen in de andere staat bij de belastingplichtige (art. 15i, lid 2) zelf, en/of een met hem verbonden lichaam (art. 15i, lid 3), en/of een derde (art. 15i, lid 3).

- c. De vaste inrichting mag niet zijn voortgezet door een verbonden lichaam (art. 15i, lid 4).
4. Het stakingsverlies komt in aftrek in het jaar dat de belastingplichtige ophoudt winst uit de andere staat te genieten (art. 15i, lid 4, aanhef).

Een vaste inrichting die is gestaakt vóór 2012 kan niet voldoen aan bovenstaande voorwaarden. De tegemoetkoming kan dus niet zijn bedoeld voor in te halen verliezen die zijn voortgevloeid uit vóór 2012 gestaakte activiteiten van een buitenlandse vaste inrichting. Ik zal dit hieronder aan de hand van bovengenoemde voorwaarden nader toe lichten.

#### *Voorwaarde 1*

Ondanks het feit dat vaste inrichtingen voor de invoering van de objectvrijstelling niet konden worden gestaakt, want dat had destijds geen fiscale relevantie vanwege de toepassing van de vrijstellingsmethode, neem ik voor het gemak aan dat aan deze voorwaarde kan worden voldaan.

#### *Voorwaarde 2*

De bewijslast ten aanzien van deze voorwaarde rust op de belastingplichtige. Stel nu dat de vaste inrichting al in 1990 was "gestaakt". Hoe kan een belastingplichtige dan aannemelijk maken dat er in de drie daarop volgende jaren geen vaste inrichtingsactiviteiten in die andere staat meer zijn ontplooid? Indien belastingplichtige bijvoorbeeld binnen drie jaar na staking een pand<sup>1</sup> in dat andere land zou hebben aangeschaft, zou direct niet meer aan deze voorwaarde worden voldaan. En hoe moet de Belastingdienst de aannemelijkheid controleren van een omstandigheid welke zich meer dan 20 jaar geleden heeft voltrokken? Ik had natuurlijk ook van de veronderstelling kunnen uitgaan dat de vaste inrichting bijvoorbeeld pas in 2008 was gestaakt, waardoor het wellicht gemakkelijker zou zijn geweest om het niet binnen drie jaar starten van nieuwe activiteiten te doen blijken. Maar met mijn voorbeelden probeer ik te verduidelijken dat de wetgever de faciliteit van art. 33b, lid 3 Wet Vpb niet bedoeld heeft voor stakingsverliezen van vóór 2012. Dat zou namelijk enerzijds bewijsrechtelijke problemen voor belastingplichtige met zich brengen. Anderzijds zou een dergelijke maatregel, gelet op de mogelijk reeds verstreken jaren, een te zware wissel trekken op de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst.

In dat kader wijs ik tevens op de parlementaire behandeling van art. 33c waarbij een stakingsverlies, waarvan ook daar overigens wordt aangenomen dat dit zich pas na 2012 kan voordoen, verminderd moet worden met winsten die de vaste inrichting vóór de inwerkingtreding van de objectvrijstelling heeft behaald. Daarbij wordt om praktische redenen de periode van vóór 2012 beperkt tot 5 jaar:

"Nu het stakingsverlies wordt gesteld op het saldo van de buitenlandse resultaten over de gehele looptijd van de buitenlandse activiteiten in een land, zou het voor de hand liggen deze winsten [voor de gehele looptijd] wel mee te tellen. Daar staat tegenover dat het meenemen van gegevens uit een ver verleden op praktische problemen kan stuiten, met name indien de belastingplichtige (of de inspecteur) toen nog niet kon weten dat die gegevens in de toekomst van belang zouden kunnen gaan worden (memorie van toelichting, belastingplan 2012)."

Gezien de door de wetgever onderkende praktische problemen bij het achterhalen van de winsten van een vaste inrichting van vóór 2012, acht ik begrijpelijk dat

<sup>1</sup> Zie 15e, lid2, sub a Wet Vpb.

art. 33b, lid 3 Wet Vpb zich niet uitstrekt tot stakingsverliezen van voor die datum.

#### *Voorwaarde 3a*

Tekst van artikel 15i, lid 1 Wet Vpb:

*Ingeval de belastingplichtige ophoudt winst uit een andere staat te genieten, vindt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geen toepassing met betrekking tot het op de voet van dit artikel berekende verlies uit die staat (stakingsverlies).*

Het "op de voet van dit artikel berekende verlies" betekent dat er sprake moet zijn van een negatief objectvrijstellingssaldo (zie ook 15i, lid 2). De objectvrijstelling moet dus betrekking hebben op de resultaten van de vaste inrichting van de belastingplichtige. Bovendien moet de objectvrijstelling, per saldo, op het moment van staking, resulteren in een negatief bedrag.

Op een vaste inrichting welke is gestaakt voor 2012 is de objectvrijstelling per definitie niet van toepassing vanwege het feit dat de wetgever nergens heeft aangegeven dat aan de ingevoerde objectvrijstellingsregeling terugwerkende kracht wordt verbonden. De winsten en verliezen van dergelijke vaste inrichtingen werden destijds integraal in de Nederlandse grondslag opgenomen. Voorkoming werd gegeven voor de door de andere staat geheven belasting ingeval een verdrag of het BvdB 2001 (of zijn voorganger) dat voorschreef.

Daarbij dient te worden bedacht dat voor de inwerkingtreding van de objectvrijstelling de verliezen van de vaste inrichting direct ten laste kwamen van de Nederlandse heffingsgrondslag. Vanuit Europees perspectief hoefde dus ook geen regeling voor een mogelijk definitief nergens in aftrek te brengen stakingsverlies te worden getroffen. Ook om die reden is begrijpelijk dat het moet gaan om stakingsverliezen die zijn opgekomen ten tijde van de objectvrijstelling.

#### *Voorwaarden 3b en 3c*

Hiervoor geldt eigenlijk hetzelfde bewijstechnische bezwaar als dat ik heb opgenomen onder voorwaarde 2.

#### *Voorwaarde 4*

Ik heb dit als voorwaarde bestempeld, maar het is eigenlijk een voorschrift. De wet eist dat het stakingsverlies in aanmerking wordt genomen op het tijdstip waarop de vaste inrichting wordt gestaakt. Stel nu dat de belastingplichtige zijn vaste inrichting in 2008 heeft gestaakt. Hij zou dan, vooropgesteld dat zou zijn voldaan aan de andere genoemde voorwaarden, alsnog een stakingsverlies in aanmerking kunnen nemen in zijn aangifte Vpb 2008.<sup>2</sup> Echter, nu de termijn voor het indienen van het bezwaar tegen de aanslag Vpb 2008 is verstreken, kan de belastingplichtige alleen nog een verzoek tot ambtshalve vermindering doen. Ons beleid is dat wij alleen tot 5 jaar na het einde van het jaar waarop de aanslag betrekking heeft (2008) verzoeken tot ambtshalve vermindering in behandeling nemen. Dit zou betekenen dat wij een dergelijk verzoek, anno 2016, niet meer in behandeling nemen.

Het niet in behandeling nemen van een dergelijk verzoek is ook om andere redenen logisch. Het toch in aanmerking nemen van een dergelijk verlies heeft immers, mogelijkerwijs, impact op diverse jaren vóór 2008 (bijv. de "carry back"-

<sup>2</sup> Ervan uitgaande dat het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar.

regeling) en diverse jaren ná 2008 (bijv. "carry forward"-regeling). Uitvoeringstechnisch is dit praktisch onuitvoerbaar, zeker indien ook in ogenschouw moet worden genomen dat daarnaast mogelijkerwijs navorderingsaanslagen moeten worden opgelegd.<sup>3</sup> Hiervoor kunnen de termijnen al zijn verstreken. Tot slot wijs ik ook op de heffingsrente die wij mogelijkerwijs zouden moeten vergoeden ingeval wij alsnog een aanslag zouden verminderen.

### **Conclusie**

Verliezen die een vaste inrichting vóór 2012 heeft geleden, zijn rechtstreeks in mindering gekomen van de Nederlandse heffingsgrondslag. Voor de situatie dat de activiteiten van een vaste inrichting werd gestaakt, hoefde Europeesrechtelijk dus geen voorziening te worden getroffen. Worden in de andere staat weer winstgevendende activiteiten ontplooid, dan zou de vrijstelling asymmetrisch uitwerken, als de eerder in aftrek gebrachte verliezen niet zouden hoeven worden teruggenomen.

Daarnaast, en daarop ziet mijn betoog, zijn er ook geen wettelijke aanknopingspunten voor het laten verdampen vóór 2012 geleden stakingsverliezen. In de eerste plaats eist de wetgever dat het moet gaan om verliezen waarop de objectvrijstelling van toepassing was (art. 15i, lid 2 Wet Vpb). In de tweede plaats kan een staking zich al in een ver verleden hebben voorgedaan. Het zou op allerlei uitvoeringstechnische problemen stuiten indien de Belastingdienst en de belastingplichtige nu nog zouden moeten nagaan of aan alle voorwaarden is voldaan die aan de staking worden gesteld. In de derde plaats moet het gaan om een stakingsverlies dat in aanmerking wordt genomen in het jaar dat de belastingplichtige ophoudt winst uit de andere staat te genieten (art. 15i, lid 4 Wet Vpb). Ook daarvan is bij vóór 2012 gestaakte activiteiten van een vaste inrichting geen sprake.

Ik ben daarom van mening dat art. 33b, lid 3 Wet Vpb niet van toepassing is op een belastingplichtige van wie de vaste inrichting voor 2012 is gestaakt. Voor deze belastingplichtige blijven de regels gelden zoals die van toepassing waren vóór de inwerkingtreding van de objectvrijstellingsregeling. Op basis van deze regels dienen dergelijke inhaalverliezen in beginsel altijd ingehaald te worden.

Dat een belastingplichtige, die de activiteiten van zijn vaste inrichting na 2012 staakt en na drie jaar weer nieuwe activiteiten in de andere staat ontplooid, wel bevrijd is van zijn inhaalverplichting kan als een ongelijke behandeling worden ervaren. Toch heb ik geen aanwijzingen dat de wetgever dezelfde faciliteit heeft willen scheppen voor de belastingplichtige die in het verleden al zijn vaste inrichting had gestaakt.

### **Ten overvloede**

Ten overvloede wil ik nog twee punten aanstippen: de afstemming van dit onderwerp met het ministerie en de mogelijke uitwerking van het aangehaalde compartimenteringsarrest.

#### *Ministerie van Financiën*

De kennisgroep IBR heeft contact gezocht met degene binnen het ministerie die verantwoordelijk was voor het opstellen van de objectvrijstellingsregeling. Deze heeft bevestigd dat het niet de bedoeling was dat bij de inwerkingtreding van de

---

<sup>3</sup> Ingeval bijvoorbeeld achteraf blijkt dat de vaste inrichting is voortgezet door een verbonden lichaam.

objectvrijstellingsregeling de inhaalverliezen van voor de inwerkingtreding van de objectvrijstellingsregeling gestaakte vaste inrichtingen komen te vervallen.

*Compartimenteringsarrest<sup>4</sup>*

In tegenstelling tot de feiten in het (regel)compartimenteringsarrest - waarbij er voor en na inwerkingtreding van de wetswijziging sprake was van een deelneming - is er hier geen "voor" en een "na". "Voor" 2012 was de vaste inrichting immers al opgehouden met bestaan en dus is er "na" 2012 geen vaste inrichting meer, en dus er is geen buitenlands heffingsobject meer en dus was er geen specifieke reden voor overgangsrecht op dat punt (immers die inhaalverliezen zijn al definitief vastgesteld op grond van het "oude" recht). In het geval er na 2012 wel weer een vaste inrichting ontstaat, en er overigens sprake is van nog in te halen verliezen, dan geldt het overgangsrecht (33b). Immers in die situatie ontstaat er wel een "voor" en een "na".

\*\*\*

---

<sup>4</sup> Hoge Raad 14 juni 2013, nr. 11/04538, BNB 2013/177

**Memo IBR 16.07: uitleg van art. 33b lid 1 en lid 3 VPB**

Van: de kennisgroep IBR VPB & Winst

Aan:  5.1.2e

Cc:

Datum: 23 maart 2016

Beste

Jij hebt de kennisgroep IBR de volgende vraag voorgelegd.

Als ter zake van een VI vóór 1 januari 2012 (per saldo) verliezen in aftrek zijn gekomen op de wereldwinst én de activiteiten van die VI voor 1 januari 2012 zijn beëindigd, moet dan (i) het saldo-VI-verlies na 1 januari 2012 alsnog worden ingehaald of (ii) brengt art. 33b lid 1 jo. lid 3 VPB dan met zich dat dit saldo als 'verdampt' moet worden aangemerkt.

Het antwoord op die vraag krijgt betekenis als de belanghebbende na 1 januari 2012 (én ten minste drie jaar na de staking) in het desbetreffende land wederom een VI start en die nieuwe VI vervolgens winst maakt.

Als het voor 1 januari 2012 geleden saldo-VI-verlies moet worden ingehaald dan wordt de toepassing van de objectvrijstelling gekort met dat saldo. Zo niet dan valt de na 1 januari 2012 behaalde VI-winst integraal onder de objectvrijstelling.

De kennisgroep is van mening (zie het memo van 26 februari 2016) dat de vraag in eerstbedoelde zin moet worden beantwoord: het voor 1 januari 2012 geleden saldo-VI-verlies verdampt niet en moet vanaf 1 januari 2012 onverkort worden ingehaald ex art. 33b lid 1 VPB.

Jij hebt te kennen gegeven dat je het daar niet mee eens bent en daar heb ik begrip voor.

Graag licht ik het standpunt van de kennisgroep daarom nader toe.

De kennisgroep is zich er terdege van bewust dat het antwoord betekent dat het tot een relevant verschil in uitkomst leidt tussen de volgende situaties (in termen van art. 15i lid 1 jo. art. 33b, lid 3 VPB):

- (a) de situatie waarin 'de belastingplichtige voor 1 januari 2012 is opgehouden winst uit de andere staat te genieten' en
- (b) de situatie waarin 'de belastingplichtige op of na 1 januari 2012 is opgehouden winst uit de andere staat te genieten'.

De situatie ad (a) wordt beheerst door het tot 1 januari 2012 van kracht zijnde wettelijke regime inclusief overgangsrecht, de situatie ad (b) wordt beheerst door het met ingang van 1 januari 2012 van kracht zijnde wettelijke regime inclusief overgangsrecht. Laatstgenoemd regime omvat de per die datum ingevoerde objectvrijstelling, inclusief de in art. 15i en art. 15j vervatten stakingsverliesregeling (SVR).

Art. 33b VPB voorziet in overgangsrecht.

Art. 33b, lid 1, Wet VPB 1969 luidt als volgt:

*'Bij de aanwezigheid van een op basis van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting naar een jaar dat aanvangt op of na 1 januari 2012 over te brengen bedrag aan negatieve buitenlandse winst uit een staat, vindt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, bedoeld in artikel 15e, met betrekking tot de*

*positieve buitenlandse winst uit die staat van dat jaar en van de daaropvolgende jaren, geen toepassing tot in totaal een bedrag gelijk aan dat van het over te brengen bedrag aan negatieve buitenlandse winst.'*

Niet in geschil is dat deze bepaling in jouw geval van toepassing is. Wel in geschil is de toepassing van lid 3.

Art. 33b, lid 3, Wet VPB 1969 luidt als volgt:

*'Het eerste lid vindt geen toepassing indien de belastingplichtige is opgehouden winst uit de in dat lid bedoelde andere staat te genieten, de belastingplichtige niet binnen drie jaren na het tijdstip waarop hij is opgehouden winst uit die andere staat te genieten weer winst uit die andere staat is gaan genieten en voldaan is aan de voorwaarden van artikel 15i, tweede, derde en vierde lid, voor het in aftrek kunnen brengen van een stakingsverlies.'*

Volgens jou is lid 3 op jouw geval van toepassing, volgens de kennisgroep niet. Het verschil tussen beide visies spitst zich toe op de uitleg van de bewoordingen: 'Het eerste lid vindt geen toepassing indien de belastingplichtige is opgehouden winst uit de in dat lid bedoelde andere staat te genieten'.

In jouw visie bestrijkt deze passage mede de situatie waarin 'de belastingplichtige voor 1 januari 2012 is opgehouden winst uit de in dat lid bedoelde andere staat te genieten'.

In de visie van de kennisgroep bestrijkt deze passage slechts de situatie waarin 'de belastingplichtige op of na 1 januari 2012 is opgehouden winst uit de in dat lid bedoelde andere staat te genieten'.

Het memo van 26 februari 2016 behelst een onderbouwing van het standpunt van de kennisgroep.

Onder verwijzing naar dat memo merk ik ter aanvulling nog het volgende op.

#### 1. BNB 2013/177

Jouw referentie aan HR BNB 2013/177 (het compartimenteringsarrest) maakt dat naar de mening van de kennisgroep niet wezenlijk anders. Dat arrest bevestigt het principe van onmiddellijke werking van een wetswijziging. Een daarvan afwijkende (al dan niet eerbiedigende) werking voor bestaande gevallen behoeft een nadere regeling in het overgangsrecht.

Het beginsel van onmiddellijke werking brengt met zich dat de wettelijke regels die vanaf dat moment van kracht zijn niet met terugwerkende kracht alsnog van toepassing worden op feiten die zich voor inwerkingtreding hebben voorgedaan. In jouw geval is naar onze mening van belang dat de belastingplichtige voor 1 januari 2012 is opgehouden winst uit de andere staat te genieten. Dat betekent dat de op 1 januari 2012 van kracht geworden SVR (inclusief alle daarvan afgeleide effecten waaronder de toepassing van art. 33b, lid 3 VPB) toepassing mist op jouw casus.

Anders dan met HR BNB 2013/177 valt hier wellicht beter een (a contrario) vergelijking maken met de uitspraak van de wetgever in het licht van de afschaffing op 1 januari 2007 (Werken aan Winst) van art. 13a VPB. Die bepaling impliceerde kort gezegd dat kosten in verband met en negatieve voordelen uit hoofde van buitenlandse deelnemingen waarvoor de dvs niet gold omdat het een passieve

financieringsvennootschap betrof of omdat niet was voldaan aan de (oude) onderworpenheidseis slechts in aftrek kwamen in zoverre te dier zake sprake was van (belaste) positieve voordelen. Men kon voor dergelijke 'deelnemingen' dus nooit door de nul heen zakken. Lid 2 bepaalde dat in zoverre kosten/negatieve voordelen als gevolg van die bepaling in enig jaar niet in aftrek kwamen, mochten worden doorgeschoven naar latere jaren.

Voor gevallen waarin op 31 december 2006 nog een bedrag 'op de lat stond' is destijds expliciet opgemerkt dat die in 2007 ineens mogen worden afgetrokken (dus ongeacht of er in dat jaar of later nog een winst tegenover staat). Zie de navolgende opmerking in de MvT:

*'Het oude artikel 13a regelde dat de kosten en negatieve voordelen ter zake van belangen in buitenlandse dochters, die niet zijn onderworpen aan een belastingheffing naar de winst of die als passieve financieringsvennootschap zijn aan te merken (en waarvoor dus geen deelnemingsvrijstelling geldt), alleen ten laste van de (Nederlandse) winst kunnen komen voor zover daar voordelen uit dergelijke belangen tegenover staan. Aangezien in het nieuwe artikel 13 de onderworpenheidseis vervalt en de deelnemingsvrijstelling niet geldt voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen (waaronder passieve financieringslichamen), is er onvoldoende aanleiding om het oude artikel 13a te continueren. Dit betekent dat kosten die door toepassing van het oude artikel 13a nog niet in aanmerking zijn genomen in 2007 – behoudens eventuele andere aftrekbeperkingen – ineens in aftrek komen.'*  
(TK 2005-2006, 30 572, nr. 3, p. 60]

Een vergelijkbaar 'gebaar' met betrekking tot op 1 januari 2012 bestaande inhaalverliezen in geval van een staking vóór die datum is door de wetgever niet gemaakt.

Naar de mening van de kennisgroep is dat ook logisch omdat de SVR op die situatie niet kan worden toegepast.

## 2. Voorgeschiedenis

De onderhavige vraag is in 2013 (en 2014) ook aan de kennisgroep gesteld. Het (ongewijzigde) antwoord is in 2013 uitvoerig afgestemd met het Ministerie (de afdeling wetgeving i.e. de ontwerpers van de wet die heeft geleid tot invoering van de objectvrijstelling, inclusief art. 33b VPB en IZV).

Het memo van 26 februari 2016 strookt met de toenmalige visie van het Ministerie. Daarop door de kennisgroep gewezen was men zich ook toen ten volle bewust van het hierboven geschetste verschil in uitkomst: het maakt verschil of de belastingplichtige voor 1 januari 2012 dan wel op of vanaf 1 januari 2012 is opgehouden winst uit de andere staat te genieten.

Bij dat antwoord werd door het Ministerie mede (dat wil zeggen naast de visie van het Ministerie op de uitleg van art. 33b lid 3 VPB) groot gewicht toegekend aan de omstandigheid dat het bedrag aan op 1 januari 2012 'overall' nog in te halen VI-verliezen als zeer omvangrijk wordt ingeschat.

### Tot slot

Het antwoord op jouw casus is dus gelijk aan de destijds gegeven antwoorden en conform de visie van het Ministerie.

Zoals ik je telefonisch heb toegelicht, ik heb alleszins begrip voor het feit dat je moeite hebt met het antwoord, maar ik vrees, om de rijdende rechter te citeren, dat 'u het hiermee zult moeten doen'...

met vriendelijke groet,

namens de kg IBR VPB & winst

5.1.2e
--------