



Vennootschapsbelasting. Toepassing van artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

25 maart 2013

Nr. BLKB2013/110M.

Belastingdienst/ Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2662M. Het besluit is aangepast in verband met gewijzigde wetgeving en nieuwe jurisprudentie. Daarnaast zijn nieuwe standpunten opgenomen in de onderdelen 2.1, 2.3, 2.4, 2.5 (goedkeuring), 4.1, 4.2.3, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.3.5 en 5.1. Het besluit bevat geen standpunten over het op 1 januari 2012 in werking getreden artikel 15ad (nieuw) Wet Vpb.

1. Inleiding

In artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is bepaald dat rente op schulden in bepaalde situaties niet aftrekbaar is. De Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC) is verantwoordelijk voor de eenheid van beleid en uitvoering bij (o.a.) de toepassing van artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Gevallen waarin een standpuntbepaling precedentwerking zou kunnen hebben, legt de inspecteur voor aan de CTC (besluit van 14 oktober 2010, nr. DGB2010/6307M).

De in dit besluit opgenomen goedkeuringen zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Compenserende heffing: Een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing in de zin van artikel 10a, derde lid, van de Wet Vpb

2. Situaties waarin rente niet aftrekbaar is (artikel 10a, eerste lid)

Inleiding

In het kort houdt artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb in dat rente op een schuld aan een verbonden lichaam in bepaalde situaties niet aftrekbaar is. Het gaat om situaties waarin die schuld verband houdt met:

- een winstuitdeling of een teruggaaf van gestort kapitaal aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon,
- een kapitaalstorting in een verbonden lichaam, of
- de verwerving of uitbreiding van een belang in een lichaam dat na deze verwerving of uitbreiding een verbonden lichaam is.

2.1 Schuldig gebleven kapitaalstorting

Als bij de oprichting van een vennootschap door een andere vennootschap de kapitaalstorting schuldig wordt gebleven, is sprake van een schuld aan een verbonden lichaam die valt onder artikel 10a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb. Op het moment van de kapitaalstorting is direct al sprake van verbondenheid. Deze situatie valt ook onder artikel 10a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb, omdat sprake is van de verwerving of uitbreiding van een belang in een lichaam dat na deze verwerving of uitbreiding een verbonden lichaam is.

2.2 Vervanging van de schuldeiser

Als de rente op een schuld onder de werking van artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb valt, heeft de enkele vervanging van de ene (interne) schuldeiser door een andere (interne of externe) schuldeiser, niet zonder meer tot gevolg dat de rentebetaling aan de andere schuldeiser niet (meer) onder artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb valt. De schuld houdt immers nog steeds verband met een rechtshandeling als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb.



Indien de ene interne schuldeiser wordt vervangen door een andere interne schuldeiser, kan de zakelijkheid van de schuld opnieuw getoetst worden. Als bijvoorbeeld een Nederlands lichaam een rechtshandeling als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb gefinancierd heeft met een lening van een groepsmaatschappij uit een land dat een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing kent, zal, bijzondere situaties daargelaten, veelal sprake zijn van zakelijkheid. Als dit buitenlandse lichaam zijn vordering stort in een dochter die is gevestigd in een taxhaven, ontstaat een nieuwe situatie die een nieuwe zakelijkheidstoets rechtvaardigt.

Als een interne schuldeiser wordt vervangen door een externe schuldeiser kan artikel 10a van de Wet Vpb onder omstandigheden van toepassing blijven. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij een back-to-back situatie.

Het omgekeerde geval, een externe schuld wordt vervangen door een interne schuld, kan ertoe leiden dat een voorheen niet onder artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb vallende situatie daarna wel onder artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb valt.

2.3 Opeenvolgende schuldig gebleven kapitaalstortingen

Artikel 10a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb ziet op de situatie waarin, kort samengevat, een lichaam een kapitaalstorting in een verbonden lichaam schuldig blijft. Als laatstbedoeld lichaam op zijn beurt weer een kapitaalstorting schuldig blijft, wordt bij beide belastingplichtigen artikel 10a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb toegepast. Als de belastingplichtige echter voldoet aan de tegenbewijsregeling (dubbele zakelijkheidstoets of compenserende heffingstoets), kan de rente over de schuldig gebleven kapitaalstorting bij de desbetreffende belastingplichtige toch in aftrek komen (artikel 10a, derde lid, van de Wet Vpb; zie onderdeel 4 hierna).

2.4 Verwerving van een belang in delen

Artikel 10a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb ziet op de verwerving door de belastingplichtige van een belang in een lichaam, dat na deze verwerving een met hem verbonden lichaam is. Als de verwerving van dat belang in delen plaatsvindt, kan zich de situatie voordoen dat na de eerste verwerving nog geen sprake is van verbondenheid. Indien sprake is van een samenstel van rechtshandelingen, is deze bepaling in beginsel op iedere verwerving of uitbreiding van toepassing. De renteaftrekbeperking treedt in werking vanaf het tijdstip waarop sprake is van verbondenheid, en geldt dan ook voor de eerste verwerving. Artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb kan dus niet (deels) worden ontgaan door één verwerving of uitbreiding van een belang, in delen te laten plaatsvinden.

2.5 Verkoop van het belang in het verbonden lichaam

Bij een kapitaalstorting, verwerving of uitbreiding van een belang (artikel 10a, eerste lid, onderdelen b of c, van de Wet Vpb), kan na verloop van tijd het desbetreffende verbonden lichaam worden verkocht, terwijl de daarmee verband houdende schuld niet wordt afgelost. Omdat het verband tussen de schuld en de 'besmette' rechtshandeling niet wordt verbroken door de verkoop, is er nog steeds sprake van een schuld die onder artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb valt.

Goedkeuring

In deze situatie keur ik echter goed dat de toepassing van artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb achterwege blijft, voor zover de verkoop bij de belastingplichtige tot baten leidt waarover een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing plaatsvindt.

2.6 Leningen ontstaan door activa-passivatransacties; fraus legis

Artikel 10a van de Wet Vpb ziet onder meer op schulden die zijn ontstaan in verband met aandelen-transacties door verbonden lichamen of verbonden natuurlijke personen. Activa-passivatransacties vallen in beginsel niet onder artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb. Wel kunnen de rentelasten dan op basis van het leerstuk van fraus legis niet aftrekbaar zijn (Hoge Raad 1 juni 2012, nr. 11/00009, LJN: BW7073).

3. Verband tussen schuld en rechtshandeling (artikel 10a, tweede lid)

(Gereserveerd)



4. Tegenbewijsregeling (artikel 10a, derde lid)

Inleiding

In artikel 10a, derde lid, van de Wet Vpb is de zogenoemde tegenbewijsregeling opgenomen. De rente die valt onder de aftrekbeperking van artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb, mag toch in aftrek worden gebracht indien de belastingplichtige aannemelijk maakt:

- a. dat aan zowel de schuld als de daarmee verband houdende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen (dubbele zakelijkheidstoets), of
- b. dat over de rente per saldo een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing plaatsvindt (compenserende heffingstoets).

Aan deze toets wordt niet voldaan als sprake is van verrekening van verliezen of van andersoortige aanspraken uit jaren voorafgaande aan het jaar waarin de schuld is ontstaan.

(artikel 10a, derde lid, onderdelen a en b, eerste volzin, begindeel, van de Wet Vpb, tegenbewijsregeling)

Ondanks het feit dat over de rente per saldo een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing plaatsvindt, komt die rente toch niet in aftrek ingeval de inspecteur aannemelijk maakt:

- dat de schuld is aangegaan met het oog op het verrekenen van verliezen of andersoortige aanspraken, welke in het jaar zelf zijn ontstaan dan wel op korte termijn zullen ontstaan, of
- dat aan de schuld of de daarmee verband houdende rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen (tekst vanaf 1 januari 2008).

(artikel 10a, derde lid, onderdeel b, eerste volzin, slotdeel, van de Wet Vpb)

Voor deze compenserende heffingstoets geldt dat een naar de winst geheven belasting naar Nederlandse maatstaven redelijk is indien deze resulteert in een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst, waarbij artikel 12b van de Wet Vpb buiten toepassing blijft.

4.1 Onderlinge verhouding tussen artikel 10a, eerste lid en artikel 10a, derde lid

Als bij belastingplichtige een schuld onder de werking van artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb valt, kan de rente over die schuld niet in aftrek komen. Slechts in die gevallen dat belastingplichtige slaagt in het leveren van tegenbewijs zoals omschreven in paragraaf 4 hiervóór, kan de rente bij belastingplichtige toch in aftrek komen (artikel 10a, derde lid, onderdelen a en b, Wet Vpb; dubbele zakelijkheidstoets of compenserende heffingstoets).

De uitspraak van Hof Arnhem waarin ervan wordt uitgegaan dat op een onder artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb vallende situatie de aftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb (zonder tegenbewijs) toch niet van toepassing zou kunnen zijn, acht ik dan ook onjuist (Hof Arnhem, 1 december 2009, nrs. 08/00618 en 08/00619). Vergelijk ook de conclusie van de Advocaat-Generaal naar aanleiding van het door mij ingestelde cassatieberoep tegen deze uitspraak (Conclusie A-G Wattel, 30 november 2010, nr. 10/00075, onderdeel 8). Ik heb het cassatieberoep ingetrokken, omdat met de desbetreffende belastingplichtige in één totaalcompromis een reeks van geschillen over een aantal boekjaren is opgelost. Het hiervoor omschreven standpunt dat de aftrekbeperking van artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb slechts door belastingplichtige kan worden voorkomen door te voldoen aan de tegenbewijsregeling van het derde lid, onderdelen a en b, blijft dus onverkort van toepassing.

4.2 Dubbele zakelijkheidstoets: zakelijkheid schuld en zakelijkheid rechtshandeling (artikel 10a, derde lid, onderdeel a)

De dubbele zakelijkheidstoets behelst dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan zowel de schuld als aan de daarmee verband houdende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Zo overwoog de Hoge Raad ' dat de omstandigheid dat een dividenduitkering strekt ter verwezenlijking van een zakelijk gefundeerd doel, niet uitsluit dat dit niet geldt voor de wijze van financiering van die dividenduitkering. Bij een zodanige bestemming van de geleende gelden kan nochtans de manier van financiering op een zodanige wijze door fiscale motieven zijn ingegeven dat geen sprake is van een geldlening waaraan in overwegende mate zakelijke motieven ten grondslag liggen.' (HR 1 maart 2013, nr. 11/00675, LJN: BV1426).

4.2.1 Bedrijfsopvolging

Bij de parlementaire behandeling van artikel 10a van de Wet Vpb is aangegeven dat het goed denkbaar is dat een schuldig erkenning zakelijk is, als deze heeft plaatsgevonden om bedrijfsopvolging mogelijk te maken. Als ten tijde van de rechtshandeling sprake is van een concrete en reële bedrijfsopvolging en de schuldig gebleven inkoop of terugbetaling van kapitaal etc. is opgezet met het oog op



het financieerbaar maken van de bedrijfsopvolging, wordt aangenomen dat aan de schuldigerkenning in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.

Als de overdrager zeggenschap in de onderneming behoudt – bijvoorbeeld door stemrecht verbonden aan certificaten van aandelen – kan sprake zijn van fiscale motieven. Relevant is of de rechtshandeling plaatsvindt met als overwegend motief de bedrijfsopvolging.

Het komt voor dat de overdrager aandelen heeft, die gefaseerd worden ingekocht in het kader van een geleidelijke bedrijfsopvolging. Het bij de inkoop te betalen bedrag wordt daarbij schuldig gebleven. Als het een geleidelijke opvolging betreft – waarbij de inkoop een tussenstap is en bijvoorbeeld aan de hand van een plan of tijdpad kan worden vastgesteld dat de opvolging op termijn zal plaatsvinden – is aannemelijk dat aan de schuldigerkenning in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De schuld ter zake van de inkoop dient binnen een redelijke termijn (bijvoorbeeld vijf jaar) te worden afgelost. Voor het antwoord op de vraag of de geleidelijke opvolging voldoende realiteit heeft, is de aard van de werkzaamheden van belang die de opvolger in de onderneming verricht. Een geleidelijke opvolging is aannemelijk als de opvolger feitelijk en geregeld bestuursdaden, beheersdaden of gekwalificeerde feitelijke werkzaamheden verricht. Niet is vereist dat de opvolger van meet af aan de ultieme beslissingsbevoegdheid heeft.

4.2.2 Externe financiering; paralleliteit lening verbonden lichaam (en verbonden natuurlijke personen)

De verwerving of uitbreiding van een belang in een lichaam dat na deze verwerving of uitbreiding een met de belastingplichtige verbonden lichaam is, valt onder artikel 10a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb. Deze bepaling vindt geen toepassing als belastingplichtige aannemelijk maakt dat wordt voldaan aan de dubbele zakelijkheidstoets (artikel 10a, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb).

Van een geslaagd beroep op de dubbele zakelijkheidstoets kan sprake zijn als de ontvanger van de rente met het oog op een (vanuit het concern gezien) externe overname een externe lening is aangegaan (zie ook het arrest van de Hoge Raad van 27 september 1995, nr. 30 400, LJN: AA1668). Een aanwijzing hiervoor is dat sprake is van paralleliteit tussen de door het verbonden lichaam respectievelijk de verbonden natuurlijke persoon verstrekte lening en de externe financiering. Deze paralleliteit ziet met name op de looptijd en het aflossingsschema. Verschillen in rentevergoeding hoeven de paralleliteit niet te doorbreken, als deze verschillen gebaseerd zijn op het 'at arms length'-beginsel'. Voor zover een verschil in aflossing wordt veroorzaakt door valutawijzigingen, leidt dat op zich niet tot verbreking van de paralleliteit. Het ontbreken van de bedoelde paralleliteit kan een aanwijzing zijn voor de afwezigheid van verband tussen het aantrekken van de interne lening en de externe lening voor de overname. De bewijslast, die op belastingplichtige rust, geldt van jaar tot jaar. Een niet-besmette geldlening kan besmet worden, bijvoorbeeld als de externe lening wordt afgelost en de interne lening niet.

Van paralleliteit is alleen sprake als de in- en uitgaande leningen civiel- én fiscaalrechtelijk parallel zijn. Er is bijvoorbeeld geen sprake van civielrechtelijke paralleliteit als bij één van de tussenschakels het ingeleende bedrag niet is uitgeleend, maar is aangewend als kapitaalstorting. Er is bijvoorbeeld geen sprake van fiscaalrechtelijke paralleliteit als een of meer betrokken jurisdicties de leningen niet als vreemd vermogen aanmerken.

Paralleliteit maakt onderdeel uit van de zakelijkheidstoets. Als de (parallele) schuld via een hybride lichaam wordt geleid waardoor de rente in meer landen aftrekbaar zou zijn, is mogelijk geen sprake van in overwegende mate zakelijke overwegingen.

4.2.3 Onzakelijke omleiding; overname is (uiteindelijk) gefinancierd met externe schuld

De rente op een onder artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb vallende schuld is alsnog aftrekbaar als wordt voldaan aan de dubbele zakelijkheidstoets (artikel 10a, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb).

Aan deze zakelijkheidstoets wordt niet voldaan als sprake is van een zogenoemde onzakelijke omleiding. In de parlementaire behandeling is het volgende voorbeeld gegeven:

'Ter verduidelijking kan worden opgemerkt dat als de crediteur van een geldlening ter financiering van een acquisitie is gevestigd in een 'taxhaven' en deze het daarvoor aangewende eigen vermogen met het oog op die financiering heeft verkregen van een (al dan niet buitenlandse) groepsmaatschappij, in principe sprake is van een onzakelijke omleiding van de ter financiering benodigde geldstroom. Daarvan kan ook sprake zijn als het door de maatschappij in de taxhaven verkregen eigen vermogen uiteindelijk door de groep extern is ingeleend.' (EK 2006/2007, Kamerstuk 30 572, nr. F, blz. 4).



Het begrip onzakelijke omleiding is naar mijn mening ruimer dan enkel het hiervoor genoemde voorbeeld van het storten van gelden in een taxhaven. In dat voorbeeld wordt een mismatch gecreëerd door tegenover de rentelast in Nederland een onbelaste bate te zetten. Ook situaties die via andere structuren materieel hetzelfde trachten te bereiken kunnen onder het begrip onzakelijke omleiding vallen. Hierbij kan worden gedacht aan het creëren van een mismatch door gebruik te maken van het verschil in fiscale kwalificatie van een rechtsvorm (hybride rechtsvormen: transparant/niet-transparant) dan wel financieringsvorm (hybride financieringsvormen: vreemd vermogen/eigen vermogen). Hierna zijn twee voorbeelden vermeld.

Voorbeelden van onzakelijke omleiding

- a. Een buitenlands concern leent geld van de bank voor de acquisitie van een Nederlandse vennootschap. De gelden worden ingeleend door een buitenlands lichaam dat de gelden doorleent aan een Nederlandse coöperatie BA of WA. De Nederlandse coöperatie stort de gelden, binnen fiscale eenheid, in een overnamehoudster die de doelvennootschap koopt. Leden van de coöperatie zijn twee Britse groepsmaatschappijen. Omdat een coöperatie BA of WA in het Verenigd Koninkrijk als fiscaal transparant wordt aangemerkt, komt de door de coöperatie verschuldigde rente twee keer in aftrek. Eén keer in Nederland bij de coöperatie en één keer in het Verenigd Koninkrijk bij de leden van de coöperatie. De routing via de coöperatie is daarmee (potentieel) een onzakelijke omleiding. Er wordt materieel hetzelfde bereikt als in het voorbeeld in de hierboven geciteerde wetsgeschiedenis. Bovenstaande conclusie geldt zelfs als alle leningen parallel zijn, zie punt 4.2.2 hiervoor.
- b. Een Nederlandse overnamehoudster heeft een lening voor een overname aangetrokken van een buitenlandse groepsvennootschap. Deze groepsvennootschap heeft de gelden aangetrokken door het uitgeven van CPEC's (Convertible Preferred Equity Certificates). Laatstgenoemd instrument wordt fiscaal in het land van de uitgever als vreemd vermogen behandeld (dus met renteaftrek). In het land van de houder van de CPEC's worden ze als eigen vermogen beschouwd; de baten uit de CPEC's zijn voor de ontvanger onbelast. Ook in dit geval is sprake van een mismatch, en is (potentieel) sprake van een onzakelijke omleiding.

4.3 Compenserende heffing (artikel 10a, derde lid, onderdeel b)

4.3.1 Gedeeltelijke effectieve onderworpenheid rentebate

Volgens de wettekst is er geen compenserende heffing als de rentebaten bij de ontvanger slechts voor een deel effectief (direct of indirect) onderworpen zijn aan een belasting naar de winst.

Goedkeuring

Ik keur in deze gevallen goed dat de betaalde rente toch voor een deel in aftrek komt, namelijk voor zover over de corresponderende rentebaten sprake is van compenserende heffing in de zin van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb, mits:

- belastingplichtige jaarlijks aantoonbaar dat de belasting over dat deel van de rentebaten daadwerkelijk is betaald, en
- belastingverdragen noch andere regelingen ter voorkoming van dubbele belasting of anderszoonse aanspraken verder afbreuk doen aan de heffing over dat deel van de rentebaten.

4.3.2 Fiscaal consolidatieregime

Bij de opname van een lichaam in een consolidatieregime, zoals bijvoorbeeld het systeem van 'group relief' in het Verenigd Koninkrijk, dient steeds te worden nagegaan of de heffing over de rentebate in stand blijft. Zo is er bijvoorbeeld geen compenserende heffing als op grond van het consolidatieregime de rentebate in het jaar kan worden afgezet tegen een verlies van een ander lichaam dan de crediteur over dat jaar, dan wel over een eerder jaar.

4.3.3 Rentebate is niet belast bij crediteur, maar bij achterliggende aandeelhouder

Als de rentebate bij de crediteur niet in de heffing wordt betrokken, kan soms toch voldaan zijn aan de compenserende heffingstoets. Van compenserende heffing kan sprake zijn als de achterliggende aandeelhouder, bijvoorbeeld op grond van CFC-wetgeving, voldoende wordt belast over de winst, met inbegrip van de desbetreffende rentebate, van de crediteur. Deze heffing dient dan wel plaats te vinden over het jaar waarin de rente is verschuldigd. De formalisering van deze heffing via een aanslag mag overigens wel in een later jaar plaatsvinden.



4.3.4 Compenserende heffing; bij de volgende schakel?

De compenserende heffing dient plaats te vinden bij degene aan wie de rente rechtens dan wel in feite direct of indirect is verschuldigd (artikel 10a, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb).

In de praktijk doet zich regelmatig de situatie voor waarin een groepsvennootschap een in Nederland gevestigd lichaam met een lening in staat stelt een rechtshandeling als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, onderdelen a, b en c, van de Wet Vpb te verrichten terwijl de groepsvennootschap op haar beurt ook leningen heeft aangetrokken. Bij het in Nederland gevestigde lichaam speelt dan de vraag waar moet worden getoetst of sprake is van compenserende heffing. Als de ontvanger van de rente in feite niet degene is aan wie de rente uiteindelijk verschuldigd is, vindt de beoordeling plaats bij de volgende schakel. Dit wordt materieel getoetst. Een niet-parallelliteit tussen de in- en uitgaande leningen bij de directe crediteur leidt daarbij niet automatisch tot de conclusie dat de toetsing bij de directe crediteur plaats dient te vinden.

Het bovenstaande laat onverlet dat de inspecteur de mogelijkheid heeft aannemelijk te maken dat de schuld is aangegaan met het oog op het verrekenen van toekomstige verliezen of andersoortige aanspraken, dan wel – met ingang van 1 januari 2008 – dat aan de schuld of de rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen (artikel 10a, derde lid, onderdeel b, eerste volzin, slotdeel, Wet Vpb).

4.3.5 Eénmalige toets (op tijdstip van aangaan schuld) of permanente toets?

De compenserende heffingstoets valt uiteen in een aantal elementen:

- een per saldo naar Nederlandse maatstaven redelijke belastingheffing over de rente;
- geen verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken uit eerdere jaren;
- geen verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken die in het jaar zelf of later ontstaan.

Toetsing van element a. vindt permanent plaats. Toetsing van de elementen b. en c. vindt éénmalig plaats ten tijde van het ontstaan van de schuld.

5. Verbonden lichamen en verbonden natuurlijke personen (artikel 10a, vierde en vijfde lid)

Inleiding

In de wet is gedefinieerd wanneer sprake is van een met de belastingplichtige verbonden lichaam (artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb) en wanneer sprake is van een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon (artikel 10a, vijfde lid, Wet Vpb).

5.1 Verbondenheid. Ten minste een derde gedeelte belang

Centraal bij de beoordeling van verbondenheid staat het criterium 'ten minste een derde gedeelte belang'. Bij dit criterium is primair beslissend het aandeel in het gestorte kapitaal (het financiële belang). Daarnaast komt ook betekenis toe aan het aandeel in het geplaatste kapitaal (de mate van invloed door stemrecht; het zeggenschapsbelang). Aandelen waaraan bijzondere rechten kleven, kunnen voor een vergroting van het belang zorgen. Ditzelfde geldt voor schulden die kenmerken bezitten van eigen vermogen of die zodanig zijn dat hierdoor feitelijke invloed van de schuldeiser ontstaat.

6. Ingetrokken besluit

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2662M.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst, en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 25 maart 2013

*De staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*