



Kwijtscheldingswinst en fiscale eenheid

Vraag:

Hoe werkt de regeling van de kwijtscheldingswinstvrijstelling uit bij een fiscale eenheid Vpb?

Antwoord:

Op grond van art. 8 Wet Vpb jo art. 3.13, lid 1, onderdeel a Wet IB wordt de hoogte van de kwijtscheldingswinstvrijstelling bepaald. In art. 8, lid 4 Wet Vpb en art. 15ac, lid 2 Wet Vpb zijn nadere regelingen opgenomen als er sprake is van een fiscale eenheid.

Art. 15ac, tweede lid, bepaalt dat bij een fiscale eenheid de vrijstelling voor kwijtscheldingswinst slechts van toepassing is voor zover aannemelijk wordt gemaakt dat dat zonder fiscale eenheid het geval zou zijn geweest.

Art. 8, vierde lid stelt nadere voorwaarden voor de bepaling van de omvang van de kwijtscheldingswinstvrijstelling indien de vennootschap waar de kwijtscheldingswinstvrijstelling wordt toegepast minder dan 6 jaar geleden ontvoegd is uit de fiscale eenheid.

Toelichting

De achterliggende gedachte van beide artikelen is als in het verleden verliezen van de vennootschap, die nu kwijtscheldingswinst geniet, binnen fiscale eenheid verrekend zijn, deze verliezen alsnog gekort moeten worden op de vrij te stellen kwijtscheldingswinst. Hierdoor wordt feitelijk het voordeel van de verliesverrekening binnen fiscale eenheid teruggenomen. De wetgever heeft niet gewild dat door de fiscale eenheid de vrijstelling van de kwijtscheldingswinst zou worden verruimd.

Een eenvoudig voorbeeld:

D maakt sinds haar oprichting in jaar t deel uit van de fiscale eenheid met M. In jaar t heeft M een winst van € 100.000, D lijdt een verlies van € 80.000 dat binnen fiscale eenheid verrekend wordt met de winst van M. D heeft een schuld aan een niet-gevoegde schuldeiser X ter grootte van € 50.000. In jaar t+1 blijkt de schuld niet voor verzevenlijking vatbaar en deze wordt door X geheel kwijtscheldend. De kwijtscheldingswinst in jaar t+1 bedraagt dus € 50.000. Het overige resultaat van zowel D als M in jaar t+1 is € 0. De fiscale eenheid heeft geen te verrekenen verliezen aan het eind van jaar t+1.

Zonder de bepaling van art. 15ac, tweede lid zou de gehele kwijtscheldingswinst zijn vrijgesteld. Met het oog op de toepassing van artikel 15ac, tweede lid wordt geconstateerd dat D zonder fiscale eenheid nog € 80.000 aan te verrekenen verlies zou hebben staan. Door de toepassing van art. 15ac, tweede lid wordt de kwijtscheldingswinst ad € 50.000 dan geheel belast. De vrijstelling is niet van toepassing.

Aangezien het verlies van € 80.000 al binnen fiscale eenheid verrekend is, moet er daadwerkelijk vennootschapsbelasting betaald worden over de kwijtscheldingswinst van € 50.000. Dit brengt een risico mee in de aanslagregeling. Men zal dit wellicht niet vrijwillig toepassen en men hoeft, om aan deze regeling te ontkomen, in de aangifte ook niets geforceerd kloppend te maken omdat de verliezen nu eenmaal niet meer openstaan.

De combinatie van kwijtscheldingswinst bij een bestaande fiscale eenheid dan wel bij een vennootschap die minder dan 6 jaar geleden tot een fiscale eenheid heeft behoord verdient dan ook bijzondere aandacht.

Voor beide artikelen geldt dat op grond van de wettelijke formulering de bewijslast volledig op belastingplichtige rust: deze moet aannemelijk maken dat de vrijstelling zou zijn genoten als geen fiscale eenheid zou hebben bestaan. De kwijtscheldingswinstvrijstelling is bij een fiscale eenheid in beginsel niet van toepassing. Dat is slechts anders indien en voor zover aan de bewijslast wordt voldaan. Als een fiscale eenheid vraagt om toepassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling kan dan ook in eerste instantie volstaan worden met het vragen van een opstelling met alle relevante historische gegevens en een uitwerking van hoe dit bij zelfstandige belastingplicht zou hebben uitgepakt.

Nog enkele technische bijzonderheden over de toepassing van deze bepalingen:

1. In de tekst is geen beperking in de tijd te lezen voor de vraag of er nog te verrekenen verliezen van de vennootschap aanwezig zouden zijn geweest op stand-alone-basis. Door de beperkte verliesverrekeningsstermijnen zit er echter wel een natuurlijke begrenzing aan.
2. Als een gevoegde vennootschap die kwijtschelding geniet (een 15ac(2)-geval dus) voorheen als moeder of als dochter in een andere fiscale eenheid heeft gezeten dan moet op basis van art. 8, vierde lid ook dat verleden in de beschouwing worden betrokken.
3. De kwijtschelding binnen fiscale eenheid van interne schulden (schulden tussen gevoegde maatschappijen) is fiscaal niet zichtbaar. Indien pas na ontvoering een voorheen interne schuld wordt kwijtscheldend, dan is art. 15ac, tweede lid 4 Wet Vpb van toepassing, en kan dit ertoe leiden dat winst genomen moet worden. In de literatuur is de vraag opgedoken of dan sprake is van overkill als deze winst belast wordt. Vooral nog neemt de kennisgroep fusies en fiscale eenheden het standpunt in dat de bepaling ook dan gewoon van toepassing is. Als zich zoiets voordoet is nader overleg met de kennisgroep gewenst.
4. Naar de letter van de wet is artikel 15ah Wet Vpb niet van toepassing op artikel 15ac, tweede lid Wet Vpb. Omdat in artikel 15ac, tweede lid Wet Vpb echter bepaald wordt dat je naar de stand-alone situatie moet kijken wordt in grote lijnen hetzelfde effect bereikt. Als dus sprake is geweest van overdracht van vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid of onderlinge vorderingen en schulden dan moet daar op gelijke wijze rekening mee worden gehouden als bij toepassing van art. 15ah Wet Vpb. Dit blijkt ook al uit de toelichting uit de parlementaire behandeling dat de commerciële jaarstukken als hulpmiddel kunnen dienen: daarin zijn immers de effecten van de fiscale eenheid op onderlinge transacties niet zichtbaar. Bedenk wel dat voor de toepassing van artikel 15ah Wet Vpb (meegeven verliezen na ontvoering) de Hoge Raad uitdrukkelijk de analoge toepassing van artikel 15ah Wet Vpb heeft afgewezen (HR 15 mei 2011, 10/01382).
5. Uiteraard moet ook voldaan zijn aan de overige - normale - eisen voor de kwijtscheldingswinstvrijstelling van art. 3.13, eerste lid, letter a van de Wet IB zelf. Het moet gaan om het prijsgeven van niet voor verzevenlijking vatbare rechten door schuldeisers. Als de fiscale eenheid zelf nog te verrekenen verliezen of overigens een jaarverlies heeft dan moet dat eerst worden gekort op de vrijstelling. Indien dan nog een vrij te stellen bedrag resteert, komt de toepassing van artikel 15ac, tweede lid Wet Vpb aan de orde.
6. Mocht de toepassing van art. 8, vierde lid Wet Vpb er toe leiden dat de vennootschap niet aan zijn hierdoor ontstane belastingverplichtingen kan voldoen waardoor deze failliet gaat en geliquideerd wordt, dan kan worden overwogen om bij de gewezen moedermaatschappij art. 15aj, derde lid (ontvoering in het zicht van liquidatie) toe te passen. Graag hierover contact opnemen met de kennisgroep.
7. Als de crediteur een niet-gevoegde concernvennootschap is dan ontstaat mogelijk samenloop met artikel 13ba Wet Vpb. De crediteur moet dan immers bij afwaardering van de vordering gevolgd door kwijtschelding winst nemen op grond van artikel 13ba Wet Vpb. Dit wordt niet teruggenomen in verband met een heffing bij de debiteur op grond van artikel 15ac, tweede lid Wet Vpb (artikel 13ba, derde lid Wet Vpb ziet daar niet op). De crediteur zal in eerste instantie een opwaarderingreserve vormen. Onder omstandigheden zal die echter in de jaren daarna belast moeten vrijvallen.

Registratienummer K12-032-0011, herzien maart 2020

Het voorgaande antwoord is met de grootst mogelijke zorg samengesteld, maar het kan voorkomen dat een antwoord onjuist of niet meer actueel is. Mocht daar volgens jou sprake van zijn, neem dan contact op met de secretaris van de kennisgroep Fusies en Fiscale Eenheden.

Publicatiedatum:

11-06-2020

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:
Fusies en Fiscale Eenheid

Categorie:
Fiscale eenheid

Rubriek:
Gevolgen van het gevoegd zijn

Subrubriek:
Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving