

Aan: Belastingdienst/Noordoost, kantoor Groningen
Van: kennisgroep Bijzondere Winstbepalingen Vpb
Betreft: artikel 16 Wet Vpb Garantstellingen en giftenaftrek
Datum: 16 november 2018

Feiten

Stichting X is een [67 Awr] en staat, samen met andere [67 Awr] garant voor de [67 Awr] kredietverstrekking door Stichting Y. Stichting Y is niet gelieerd aan de [67 Awr]. De kredieten worden met name verstrekt aan organisaties in [67 Awr] en zijn gefinancierd met bankleningen. Vanaf enig jaar stopt Stichting Y met het verstrekken van nieuwe kredieten en wikkelt de bestaande kredieten af. Daarbij krijgt de Stichting in een aantal gevallen minder terug dan hetgeen is uitgeleend. [67 Awr] draagt uit hoofde van de garantstelling een deel van de bij de afwikkeling optredende verliezen, aangezien Stichting Y zelf niet over vermogen beschikt.

Vraag

Gesteld dat [67 Awr] uit hoofde van de garantstelling wordt aangesproken, hoe is de dan opkomende last te duiden? Als er geen sprake is van aftrekbare kosten, kan [67 Awr] deze uitgave dan eventueel met een beroep op artikel 16 Wet Vpb als gift in aanmerking nemen?

Antwoord

Er is sprake van aftrekbare kosten. In dat geval is toepassing van artikel 16 Wet Vpb niet aan de orde.

Beschouwing

Deze problematiek heeft de kennisgroep eerder behandeld. Over onze beslissing in die kwestie hebben wij het LVO Vpb geïnformeerd.

In de mededelingen aan het LVO Vpb van december 2015 staat hierover:

"Kosten of giften?"

Zie ook de mededeling voor het LVO van september 2015.

Een beursgenoteerde onderneming doet uitgaven aan een ANBI zonder dat daar een direct herleidbare tegenprestatie tegenover staat. Men doet dit om te kunnen laten zien dat men Maatschappelijk Verantwoord Ondernemer (hierna: MVO) is.

De vraag doet zich voor of de uitgave als kosten volledig aftrekbaar is of dat artikel zestien van de Wet Vpb de aftrek beperkt.

De ANBI is een onafhankelijke stichting. De uitgaven aan de ANBI zijn niet gedaan vanwege een aandeelhouder.

De kennisgroep meent dat, nu er geen aandeelhoudersmotief is te onderkennen, het renpaardenarrest dwingt tot het toestaan van volledige aftrek. In bovengenoemde situatie komt artikel 16 niet aan de orde.

De vraag is of dit gewenst is in het licht van het beleidsbesluit van 28 september 2015,

BLKB 2015/396.

Daarin is uitdrukkelijk beslist om in omschreven situaties niet te stellen dat sprake is van een uitdeling. Op die manier wil men de aftrekbeperking van artikel 16 werkzaam laten zijn. Het is onduidelijk wat dit betekent voor de bovengenoemde casus.

Vanwege deze onduidelijkheid hebben wij deze kwestie voorgelegd aan DGBel. "

Deze lijn is na het betreffende LVO ook daadwerkelijk afgestemd met en onderschreven door DGBel.

De huidige casus is in twee instanties voorgelegd aan de kennisgroep. In eerste instantie wilde de vraagsteller informeel weten of de door hem gekozen fiscale duiding juist is. De voorzitter van de kennisgroep heeft verwezen naar het bovengenoemde en gemeld dat er, bij gebrek aan een aandeelhoudersmotief, geen aanleiding lijkt te zijn tot correctie.

Vervolgens is via de vaktechnische lijn aan de kennisgroep verzocht de kwestie van een antwoord te voorzien. Daarbij is als aanvullende argumentatie aangevoerd dat het renpaardenarrest mogelijk in dit soort situaties tot een andere uitkomst zou moeten leiden sinds de invoering van de belastingplicht voor 67 Awr

De kennisgroep ziet dat anders.

De Hoge Raad laat in het zogenoemde renpaardenarrest van 14 juni 2002, ECLI:NL:PHR:2002:AB2865, BNB 2002/290, geen enkele ruimte voor onduidelijkheid. Daarnaast past de beslissing van ons hoogste rechtscollege naadloos in het systeem van de wet Vpb.

Wij werken dit hieronder verder uit.

Het wettelijke systeem is te vinden in de, ook voor 67 Awr geldende, ondernemingsfictie uit artikel 2, vijfde lid, van de Wet Vpb.

Dat vijfde lid luidt:

"De lichamen vermeld in het eerste lid, onderdelen a,b,c, en d, worden geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen"

67 Awr is een lichaam in de zin van het bovengenoemde onderdeel d.

In het wettelijke systeem is er binnen het lichaam zelf geen privé-sfeer. Dat betekent dat alle uitgaven *in principe* ondernemingsuitgaven zijn en daarmee aftrekbaar.

"In principe" want in de wet is een aantal uitzonderingen opgenomen. In de wettelijke regeling corrigeren wij die uitgaven slechts voor bepaalde onzakelijkheden. Met name waar die onzakelijkheid voortkomt uit de aandeelhoudersrelatie vindt correctie plaats. Denk bijvoorbeeld aan artikel 8b van de Wet Vpb, maar ook aan de niet aftrekbaarheid van winstuitdelingen in de zin van 10, eerste lid, letter a, van diezelfde wet.

In het renpaardenarrest past de Hoge Raad dit stramien onverkort toe. Met name is de volgende passage uit r.o. 3.3. relevant:

"Anders dan in de literatuur uit het arrest van de Hoge Raad van 21 september 1994, nr. 29 199, [BNB 1995/15](#), wel is afgeleid, ontberen door een vennootschap gedane uitgaven slechts dan een zakelijk karakter - en kunnen zij derhalve niet ten laste van de winst worden gebracht - indien en voor zover zij zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de aandeelhouder(s). "

De Hoge Raad komt expliciet terug op het arrest waarin sprake was van een onttrekking die geen uitdeling vormde. Er lijken dus niet drie maar twee smaken mogelijk. Er is sprake van aftrekbare kosten (smaak 1) tenzij sprake is van een winstuitdeling (smaak 2).

Ondanks dat in de literatuur verschillende meningen zijn te vinden, acht de kennisgroep de woorden van de Hoge Raad volstrekt helder. Alle uitgaven door een vennootschap die niet het persoonlijk belang van de aandeelhouder dienen, zijn kosten en daarmee aftrekbaar.

De kennisgroep concludeert dat (los van bijvoorbeeld hetgeen is geregeld in het eerdergenoemde artikel 8b Wet Vbp) uitgaven uitsluitend niet aftrekbaar zijn als sprake is van aandeelhoudersmotieven.

Voor een niet aftrekbare tussencategorie, oftewel onttrekkingen die geen aandeelhoudersmotief kennen, ziet de kennisgroep geen wettelijke basis.

In zijn aanvulling oppert de vraagsteller dat er verschil zou (moeten) bestaan tussen vennootschappen mét en die zónder aandeelhouders. Er is niet vermeld waarom dat het geval zou moeten zijn.

Het gevolg van deze stellingname is dat de laatstgenoemde categorie vennootschappen dan een strengere behandeling krijgt dan de eerstgenoemde. Daarvoor zien wij geen basis in het recht.

Conclusie:

Er is sprake van aftrekbare kosten. Aan de toepassing van artikel 16 Vpb komen wij niet toe.