

Aan:

5.1.2e	5.1.2e
--------	--------

Van: Kennisgroep Bijzondere Winstbepaling VPB
Betreft: Vrijval Vpb-schuld
Datum: 8 november 2018

1. VRAAG

Vormt het door verjaring tenietgaan van de mogelijkheid tot heffing of invordering van vennootschapsbelasting voor een BV belastbare winst?

2. ANTWOORD

Het voordeel dat een gevolg zou zijn van de verjaring van een formele vennootschapsbelastingschuld, behoort tot de winst omdat een BV wordt geacht haar onderneming met haar gehele vermogen te drijven en de uitzonderingsbepaling van artikel 10, eerste lid, letter e, van de Wet op de Vennootschapsbelasting niet van toepassing is.

Ook indien het voordeel een gevolg zou zijn van het vervallen van een materiële belastingschuld, is sprake van een vermogensvermeerdering en dus in beginsel winst. Voor een uitzondering krachtens het laatstgenoemde wetsartikel is eveneens onvoldoende reden, nu deze uitzondering als zodanig beperkt moet worden uitgelegd en er geen sprake is van een uit de Wet op de Vennootschapsbelasting voortvloeiende vermindering, zodat in die zin geen sprake is van "negatieve" vennootschapsbelasting als bedoeld in artikel 10-1-e.

3. TOELICHTING

a. FEITEN

X BV is opgericht

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

In de aangifte 2017 Awr is in de fiscale balans een vennootschapsbelasting-schuld opgenomen. Het is onduidelijk waar deze schuld op is gebaseerd. Deze schuld kan betrekking hebben op oninbaar geleden aanslagen, maar kan ook zien op mogelijk hogere materiële vennootschapsbelasting-schulden over jaren waarover ambtshalve een aanslag is vastgesteld.

De behandelend inspecteur is van mening dat deze vennootschapsbelasting-schuld in 2017 Awr dient vrij te vallen.

b. BESCHOUWING

Opmerking vooraf

Gezien de onduidelijkheid in de feiten beoordelen wij hierna allereerst de situatie waarin een “ formeel” vastgestelde aanslag vennootschapsbelasting niet wordt geïnd en door verjaring ook niet meer kan worden ingevorderd.

Daarna beschrijven wij de situatie van het vervallen van een materiële belastingschuld.

Voor een BV is beginsel “alles” winst

Een geheven belastingschuld waarvan de juridische afdwingbaarheid vervalt, is voor een BV een vermogensvermeerdering en daarmee winst. Dit volgt uit de regel dat een BV haar onderneming drijft met haar gehele vermogen (artikel 2, lid 5, Wet Vennootschapsbelasting) . Elke vermogensmutatie behoort daarmee in beginsel tot de winst.

Een dergelijke uitleg is terug te vinden in het arrest van het arrest van 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX9148, BNB 2013/138:

“3.3..... Deze dividendbelastingsschuld is een zelfstandige uit de wet voortvloeiende schuld van de vennootschap, in haar hoedanigheid van inhoudingsplichtige ter zake van de belasting die wordt geheven van de tot het dividend gerechtigde, aan de ontvanger, en het daarmee gemoeide bedrag maakt ten gevolge daarvan niet langer deel uit van het vennootschappelijke verkeer tussen de vennootschap en haar aandeelhouder. ’s Hofs oordeel dat uit artikel 2, lid 5, van de Wet volgt dat de vermogensvermeerdering die het gevolg is van het vrijvallen van de dividendbelastingsschuld in beginsel tot belanghebbendes winst wordt gerekend, is derhalve juist. In het onderhavige geval staat immers in cassatie onbestreden vast dat daadwerkelijk sprake is geweest van uitkering van een (netto-)dividend en dat de daarop betrekking hebbende dividendbelasting nimmer door belanghebbende is afgedragen en ook niet meer van haar kan worden nageheven. In een dergelijk geval gebiedt noch het bepaalde in artikel 10, lid 1, letter a, van de Wet noch de redelijkheid dat vrijval van de dividendbelastingsschuld fiscaal anders wordt behandeld dan de vrijval van enige andere schuld.”

AG Wattel schreef in zijn conclusie op dit geschil:

“1.4 Ik zie geen aanleiding om de vrijval van een afdrachtschuld dividendbelasting anders te behandelen dan de vrijval van een andere schuld. Door het verstrijken van de naheffingstermijn wordt de belanghebbende juridisch definitief bevrijd van haar afdrachtverplichting jegens de fiscus. Nu zij blijkbaar evenmin van zins is om uit eigen beweging aan de resterende natuurlijke verbintenis te voldoen, treedt fiscaalrechtelijk een vermogensvermeerdering op die als een voordeel uit belanghebbendes ondernemingsuitoefening moet worden aangemerkt (Vgl. HR BNB 2000/269 (Fokker I) en HR BNB 2003/44 (Fokker II)).”

Geen winst bij “negatieve” vennootschapsbelasting

De hoofdregel dat verjaring van de schuld winst vormt, lijdt uitzondering als de vermogensvermeerdering kan worden aangemerkt als een vermindering van de vennootschapsbelasting(hierna Vpb) in de zin van artikel 10, letter e, van de Wet.

Aldus uitdrukkelijk de Hoge Raad in het arrest van 8 juni 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AY993, BNB 2007/232:

“3.3.1. Uit artikel 2, lid 5, van de Wet volgt dat bij een besloten vennootschap, zoals belanghebbende, voor de berekening van de winst geen onderscheid wordt gemaakt tussen bedrijfsmatige en niet-bedrijfsmatige inkomsten en uitgaven en dat het betalen van de schulden van de vennootschap als een bedrijfshandeling is aan te merken. Ingevolge het bepaalde in artikel 10, aanhef en letter d, van de Wet komt echter de vennootschapsbelasting bij de bepaling van de winst niet in aftrek. Voor de vraag of de door een belastingplichtige

genoten betalingskorting tot de winst moet worden gerekend, is derhalve beslissend of deze kan worden aangemerkt als een vermindering van de vennootschapsbelasting in de zin van artikel 10, letter d, van de Wet.

Gezien het eerdergenoemde arrest BNB 2007/232 is het dus de vraag of vrijval van een Vpb-schuld door het vervallen van de juridische afdwingbaarheid, is aan te merken als een vermindering van de Vpb in de zin van artikel 10, letter d (thans letter e), van de Wet op de Vennootschapsbelasting. Uit dit arrest is af te leiden dat voordelen in de sfeer van de invordering niet vallen onder "vennootschapsbelasting" in de zin van 10-1-d (thans letter e). De betalingskorting was volgens de HR geen negatieve vennootschapsbelasting in de zin van art 10-1-d (thans letter e) omdat de korting het bedrag van de aanslag ongewijzigd laat.

"3.3.2. Deze vermindering van het op de aanslag te betalen bedrag hangt samen met het tijdstip waarop dat bedrag wordt betaald en kan daarom worden aangemerkt als een premie op snelle betaling van het op de aanslag verschuldigde bedrag. Omdat deze premie op snelle betaling ook niet het bedrag van de aanslag doet verminderen, dient deze naar haar aard niet te worden aangemerkt als vennootschapsbelasting in de zin van artikel 10, aanhef en letter d, van de Wet."

Verjaringsvoordeel is geen negatieve vennootschapsbelasting

Ook het vervallen van juridische afdwingbaarheid vermindert niet het bedrag van de aanslag. Verjaring lijkt dus niet te kunnen worden aangemerkt als een vermindering van de Vpb in de zin van artikel 10, letter d (thans letter e), van de Wet.

Uit het eerdergenoemde HR BNB 2013/138, in samenhang met HR B.8965, volgt echter dat tenietgaan van een dividendschuld door verjaring doordat aandeelhouder een dividend niet komt opeisen wél een voordeel is dat buiten de winst valt door de aftrekbeperking voor dividend van artikel 10-1-a van de Wet Vpb..

HR BNB 2013/138

3.2.2.Naar het oordeel van het Hof is het arrest van de Hoge Raad van 14 maart 1951, nr. 10592, B.8965, niet van toepassing, omdat het (de vrijval van) een dividendschuld betrof en niet (de vrijval van) een dividendbelastingsschuld en het Hof voorts uit de bewoordingen van dat arrest afleidt dat sprake was van een redelijkheidsbeslissing terwijl in het onderhavige geval de redelijkheid niet eist dat de vrijval van de dividendbelastingsschuld onbelast blijft. Het ingehouden bedrag aan dividendbelasting is in beginsel als 'geheven dividendbelasting' volledig verrekenbaar met de van de dividendgenieter(s) geheven inkomstenbelasting en belanghebbende heeft geen feiten en omstandigheden gesteld waaruit volgt dat sprake is van een uitzonderingsgeval waarin ingehouden dividendbelasting niet verrekend mag worden met inkomstenbelasting. De middelen 3 tot en met 7 richten zich tegen deze oordelen.

3.3. Deze middelen falen. Artikel 10, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet bepaalt dat bij het bepalen van de winst uitdelingen van de winst niet in aftrek komen. Aan deze bepaling ligt ten grondslag dat de terbeschikkingstelling door een vennootschap aan haar aandeelhouder van een dividend een aangelegenheid is die zich voltrekt in de tussen die vennootschap en haar aandeelhouder bestaande vennootschappelijke betrekkingen. Hetzelfde geldt voor het door een aandeelhouder niet opvragen van het ter beschikking gestelde dividend. Daarom is artikel 10, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet ook van toepassing op de vermogensvermeerdering die een gevolg is van het niet opvragen van dividend.

HR in B.8965

"dat van het door belanghebbende in 1937 over haar boekjaar 1936 vastgesteld dividend een bedrag van f 910 nimmer werd opgeëist; dat belanghebbende het bedrag van f 910 geregeld in haar commerciële en fiscale balanssen onder de passiva opnam tot het dividend in 1947 verjaarde; dat zij het bedrag aan de creditzijde van haar commerciële verlies- en winstrekening over dat jaar opnam, doch bij haar aangifte dit bedrag niet in haar winst begreep;

dat een op de redelijkheid gebaseerde toepassing van de art. 8, 9 en 10 niet een onredelijk

gevolg mag hebben; dat naar 's Raads oordeel zulk een gevolg zou zijn het ten tweeden male in de winst begrijpen van het bedrag van een schuld als bovenbedoeld, nl. wanneer deze door verjaring tenietgaat;

....dat de raad van beroep, beslissende, dat bij de bepaling van de winst over een jaar, waarin een schuld, als gevolg van de betaalbaarstelling van dividend ontstaan, vervalt, met de daaruit voortvloeiende vermogensvermeerdering geen rekening mag worden gehouden, derhalve aan de art. 9 IB '41 en 6 en 14 Ve. B. een juiste, immers zowel met de redelijkheid als met de beginselen, waarop de desbetreffende voorschriften berusten, overeenkomende toepassing heeft gegeven;”

Deze arresten roepen de vraag op of een vrijval van de Vpb-schuld door verjaring, anders dan de betalingskorting, toch onder de werking valt van 10-1-e van de Wet Vpb valt, ondanks het feit dat de aanslag in stand blijft.

Verdedigbaar is dat weliswaar de aanslag in stand blijft, maar dat de Vpb-schuld die de inspecteur vaststelt door middel van de aanslag, wel verdwijnt en daardoor bij verjaring toch sprake is van een “vermindering van de Vpb-schuld” in de zin van art 10-1-e van de Wet Vpb. Evident is echter dat het verjaringsvoordeel niet wezenlijk anders is dan het voordeel dat zich voordoet bij verjaring van een schuld. Zie wederom A-G Wattel in BNB 2013/138...

“1.4 Ik zie geen aanleiding om de vrijval van een afdrachtschuld dividendbelasting anders te behandelen dan de vrijval van een andere schuld. Door het verstrijken van de naheffingstermijn wordt de belanghebbende juridisch definitief bevrijd van haar afdrachtverplichting jegens de fiscus. Nu zij blijkbaar evenmin van zins is om uit eigen beweging aan de resterende natuurlijke verbintenissen te voldoen, treedt fiscaalrechtelijk een vermogensvermeerdering op die als een voordeel uit belanghebbendes ondernemingsuitoefening moet worden aangemerkt (Vgl. HR BNB 2000/269 (Fokker I) en HR BNB 2003/44 (Fokker II)).”

Evident lijkt ook dat geen sprake is van een voordeel uit hoofde van de werking van de Wet Vpb en in die zin geen sprake is van “negatieve” Vpb.

Dit zou overigens ook gezegd kunnen worden van de verjaring van de dividendschuld. Ook die speelt zich niet af in de verhouding tussen vennootschap en aandeelhouder als zodanig.

Het is immers de aandeelhouder in zijn hoedanigheid van crediteur die afziet van inning. Het is niet de aandeelhouder “als zodanig” die een schuld niet int.

Gek genoeg, is dit nu juist wel wat de overwegingen die de HR gebruikt, suggereren.

“Aan deze bepaling ligt ten grondslag dat de terbeschikkingstelling door een vennootschap aan haar aandeelhouder van een dividend een aangelegenheid is die zich voltrekt in de tussen die vennootschap en haar aandeelhouder bestaande vennootschappelijke betrekkingen. Hetzelfde geldt voor het door een aandeelhouder niet opvragen van het ter beschikking gestelde dividend. Daarom is artikel 10, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet ook van toepassing op de vermogensvermeerdering die een gevolg is van het niet opvragen van dividend.”

De Hoge Raad ziet de verjaring van de dividendschuld uitdrukkelijk als iets wat zich voltrekt in de vennootschappelijke sfeer.

Dit is lastig te begrijpen omdat overeenkomstig de vaste doctrine vereist is dat voor de kapitaals-uitzondering er bewustheid bij aandeelhouder en vennootschap aanwezig is.

Verkapt dividend en onzakelijke leningen, om eens twee voorbeelden van kapitaal te noemen, zijn alleen aanwezig bij bevoordeling met het oog op de aandeelhoudersrelatie. Bij verjaring van een dividendschuld is deze bewustheid niet aanwezig, althans hoeft deze niet aanwezig te zijn. In ieder geval in de casus van het arrest was van een bevoordeling door de aandeelhouder als zodanig geen sprake.

Gezien deze onduidelijkheid, is het verdedigbaar dat deze beslissing voor de kapitaalsfeer

van het eerste lid, letter a, van artikel 10 niet moet worden toegepast op de bepaling uit letter e van hetzelfde lid.

Voor deze beperkte uitleg pleit ook het uitzonderingskarakter van deze bepalingen.

Samenvattend mbt de verjaring van de formele belastingschuld

Dit voordeel vormt winst omdat:

- voor een BV elke vermogensvermeerdering winst is, aangezien een BV wordt geacht haar onderneming te drijven met haar gehele vermogen (artikel 2-5 Vpb);
- weliswaar een uitzondering van toepassing is voor vermindering van vennootschapsbelasting in de zin van artikel 10-1-e,
- gezien met name HR BNB 2007/232 die uitzondering niet geldt voor voordelen in de sfeer van de invordering van de Vpb (zoals een verjaringsvoordeel);
- weliswaar voor de verjaring van dividendschulden door de HR is besloten dat dit verjaringsvoordeel is vrijgesteld door de aftrekbeperking van artikel 10-1-a;
- deze uitzondering geen toepassing moet vinden buiten de sfeer van 10-1-a Wet Vpb omdat die een onduidelijke motivering heeft nu de HR de verjaring door vrijval van de dividendschuld uitdrukkelijk aanmerkt als een aanlegenschap in de kapitaalsverkeer en de voor de kapitaalssfeer vereiste bewustheid in de betreffende casus ontbreekt.

Vervolgens komt de vraag aan de orde of er reden is voor een andere behandeling van het voordeel uit “verjaring” als sprake is van een materiële Vpb-schuld die niet is geformaliseerd door een aanslag.

Beantwoording van deze vraag begint met de voorvraag of een enkel materiële Vpb-schuld wel een schuld is die het vermogen drukt.

Van een juridisch afdwingbare verplichting is immers nog geen sprake. En zonder een te passiveren schuld is het vrijvallen van “de schuld” geen vermogensvermeerdering.

Het antwoord hierop is sinds jaar en dag eenduidig: materiële belastingschulden vloeien voort uit de wet en zijn als zodanig een vermogensdrukkende factor.

Zie bijv. in algemene zin A-G Van Ballegooien bij HR BNB 2007/239

“3.3. Dat een materiële belastingschuld uit de wet voortvloeit is door de Hoge Raad reeds beslist in het arrest van 15 februari 1922, B. nr. 2904. ¹³ In de literatuur is men het er bijna unaniem over eens dat een vrijwillig betaalde materiële, maar nog niet geformaliseerde belastingschuld, niet als onverschuldigd betaald kan worden teruggevorderd. ¹⁴ Er is immers niet zonder rechtsgrond betaald (artikel 6:203, lid 1, van het BW). A-G Moltmaker schrijft in onderdeel 7.2.3.1 van zijn conclusie voor HR 1 mei 1985, nr. 22 680, BNB 1985/204 zonder voorbehoud:

(...) voor alle belastingen geldt (...) dat de belastingschuld rechtstreeks uit de wet ontstaat en niet eerst door het vaststellen van een aanslag. (...) Één van de daaraan verbonden gevolgen is, dat een betaling van die schuld voordat een aanslag is vastgesteld niet onverschuldigd is.

Zie meer specifiek voor vermogensdrukkend effect materiële belastingschuld HR, 19-01-1955, nr. 12 091

O. aangaande de eerste grief, zomede ambtshalve: dat deze grief stelt; dat belastingschulden als de onderwerpelijke voortvloeien uit de vaststelling van de aanslagen door den Inspecteur; dat echter deze stelling onjuist is, omdat deze belastingschulden ontstaan uit kracht van de wet, zodra de omstandigheden, waaraan de belastingschuld verbonden is, aanwezig zijn; dat de Raad van Beroep kennelijk ook van deze zienswijze is uitgegaan en daarbij terecht heeft overwogen, dat, voor zover zich onzekere factoren voordoen, de stand van het vermogen vastgesteld zal moeten worden aan de hand van een schatting; dat echter de mening van den Raad, dat bij deze schatting belastingschulden niet hoger kunnen worden vastgesteld dan het bedrag, dat volgens de eigen aangifte van de belastingplichtige geheven zou moeten worden,

onjuist is, omdat deze aangifte ter bepaling van het werkelijk verschuldigde bedrag niet beslissend is; dat bij de bepaling door den Raad van Beroep van het bedrag, dat terzake van belastingschulden voor aftrek in aanmerking komt, acht moet worden geslagen op alle omstandigheden, die ten tijde van die bepaling den Raad bekend zijn; dat daarbij schatting dient plaats te hebben van onzekere factoren, doch dat zulks niet nodig is ten aanzien van belastingschulden, zoals die alsdan blijken te bestaan volgens onherroepelijk vaststaande aanslagen en navorderingsaanslagen in verband met verleende verminderingen, aangezien een redelijke belastingheffing medebrengt de ten tijde van de uitspraak als verschuldigd vaststaande bedragen ook bij den aanvang van het belastingjaar als verschuldigd aan te merken;”

De materiële belastingschuld is dus een schuld die medebepalend is voor de waarde van het vermogen. En daarom doet zich ook bij “verjaring” van de heffingsmogelijkheid van een materiële belastingschuld een vermogensvermeerdering voor en is, uitzonderingen daargelaten, sprake van winst.

Na deze “verjaring” van de heffing is voor een materiële belastingschuld de situatie gelijk aan die van een wél geheven schuld waarbij de inningsmogelijkheden zijn verjaard.

Ook voor het voordeel uit verjaring van de heffingsmogelijkheid van materiële verschuldigde Vpb, geldt evenmin de uitzondering van artikel 10-1-e.

Ook dit verjaringsvoordeel is immers geen vermindering uit hoofde van de Wet op de Vpb. Weliswaar is het geen voordeel in de sfeer van de invordering, maar in de sfeer van de heffing, maar dit is onvoldoende relevant. De uitzondering van artikel 10-1-e Wet Vpb moet als zodanig beperkt worden uitgelegd. Er geen sprake is van een Vpb-voordeel uit hoofde van de Wet Vpb. Bovendien is er materieel geen verschil met het voordeel dat wordt genoten bij verjaring van een wél geformaliseerde belastingschuld. In beide gevallen ontstaat er een vermogensvoortgang omdat de crediteur zijn rechten laat verlopen.

Samenvattend. Ook het vervallen van materiële belastingschuld is een vermogensvermeerdering en dus in beginsel winst. Voor een uitzondering krachtens 10-1-e is onvoldoende reden, nu deze uitzondering als zodanig beperkt moet worden uitgelegd en geen sprake is van een uit de wet Vpb voortvloeiende vermindering en in die zin geen sprake is van “negatieve” vennootschapsbelasting als bedoeld in artikel 10-1-e Wet Vpb.