Fiscaliteiten

Drs. R.P. van den Dool

De fiscale regelgeving wordt onder auspiciën van staatssecretaris Vermeend grondig herzien. Het regime voor inkomsten uit aandelen wordt grondig herzien door de wijzigingen in de sfeer van de winst uit aanmerkelijk belang. Ook in de sfeer van de vennootschapsbelasting worden belangrijke wijzigingen doorgevoerd. De fundamentele wijzigingen die door deze wetsvoorstellen in de diverse heffingswetten worden aangebracht, nopen tot een grondige parlementaire behandeling.

Helaas is de consequentie daarvan dat geruime tijd na indiening van de wetsvoorstellen nog geen zekerheid bestaat omtrent de precieze vormgeving van elementaire onderdelen uit deze wetsvoorstellen. Om die reden wordt alhier afgezien van een behandeling van deze voorstellen.

De blik wordt gericht op jurisprudentie die voor de praktijkuitoefening van de accountant relevant is. Het gaat om de vraag of voor de fiscale winstbepaling al dan niet tot herwaardering van bepaalde activa kan worden overgegaan. Deze vraag kwam aan de orde in relatie tot de toepassing van de vervangingsreserve. Ook is jurisprudentie gewezen over de toepassing van de fiscale eenheid. Behalve aan deze jurisprudentie wordt aandacht besteed aan het door de staatssecretaris geformuleerde standpunt ten aanzien van agiostortingen in vreemde valuta en het wetsvoorstel tot uitbreiding van de bezwaar- en beroepsmogelijkheden.

Drs. R.P. van den Dool is universitair docent fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam; tevens is hij fiscalist te Gouda.

1 Herwaarderingswinst en vervangingsreserve

De fiscale winstbepaling is gebaseerd op een nominalistisch winstbegrip. Daarin is geen plaats voor toepassing van de vervangingswaardeleer. Desalniettemin blijkt uit de jurisprudentie dat belastingplichtigen in sommige gevallen activa kunnen en soms zelfs moeten herwaarderen tot de waarde in het economische verkeer. Een geval waarin verplichte herwaardering aan de orde kwam is het arrest HR 16 december 1959, nr. 14 092, BNB 1960/34*. Dit arrest betrof een belastingplichtige die zijn onderneming inbracht in een firma die hij met een derde was aangegaan.

De belastingplichtige was voor $^2/_3$ deel gerechtigd tot de winsten en verliezen, de derde voor $^1/_3$ deel. Ter zake van die inbreng werd de belastingplichtige in de boeken van de firma gecrediteerd voor zijn overinbreng. Zulks betekende dat aan de actiefzijde van de balans van de firma werd uitgegaan van de werkelijke waarde van alle vermogensbestanddelen. Dientengevolge werd bij de winstbepaling uitgegaan van die werkelijke waarde. De Hoge Raad oordeelde dat in dat geval het verschil tussen de boekwaarde en de werkelijke waarde van de ingebrachte onderneming voor $^1/_3$ deel bestond uit overdrachtswinst en voor $^2/_3$ deel uit herwaarderingswinst. Tegen de uitkomst van dit arrest is de nodige kritiek geleverd, te beginnen door J.E.A.M. van Dijck in zijn noot onder het arrest. Hij constateert: 'De inhoud van het complex van rechten en verplichtingen met betrekking tot het niet overgedragen gedeelte ondergaat tengevolge van de creditering geen wijziging. (...) de conclusie [moet] mitsdien zijn dat de creditering voor de werkelijke waarde met

betrekking tot het niet-overgedragen gedeelte geen aanleiding dient te geven tot belastingheffing. (...) De Hoge Raad heeft dit standpunt met één – nietszeggende – overweging verworpen.'[1]

Een ander arrest waarin herwaardering aan de orde kwam is HR 14 juni 1978, nr. 18 405, BNB 1979/181*. Aldaar was sprake van een verzekeringsmaatschappij die haar deelneming in plaats van op kostprijs, wenste te waarderen op de hogere intrinsieke waarde. Door uit te gaan van de hogere intrinsieke waarde van de deelneming, werd voorkomen dat de gevormde egalisatiereserve, waarvan de omvang mede afhankelijk is van de omvang van het ondernemingsvermogen, gedeeltelijk moest vrijvallen. De Hoge Raad overwoog ten aanzien van de door de verzekeringsmaatschappij gewenste herwaardering 'dat [...] goed koopmansgebruik - *reeds in verband met de vrijstelling welke in artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is vervat voor voordelen uit hoofde van de deelneming* - zich geenszins ertegen verzet een deelneming als de onderhavige boven kostprijs te waarderen.'[2] Uit dit arrest bleek dat waardering op hogere intrinsieke waarde is toegestaan indien de daaruit voortvloeiende herwaarderingswinst door de werking van de deelnemingsvrijstelling geen invloed heeft op het fiscale resultaat. Een rechtstreeks uit deze conclusie voortvloeiende vraag is of herwaardering ook mogelijk is indien de daaruit voortvloeiende herwaarderingswinst door de werking van een andere objectieve vrijstelling buiten de fiscale winst valt. Daaromtrent is voor zover bekend geen jurisprudentie gewezen. Dat wil overigens niet zeggen dat deze vraag geen belang heeft. Immers, bijvoorbeeld voor de Fiscale Oudedagsvoorziening (FOR) is de omvang van het ondernemingsvermogen, als bovengrens voor de omvang van de FOR, bepalend. Indien herwaardering van bijvoorbeeld landbouwgronden mogelijk is, kan een anders verplichte (gedeeltelijke) vrijval van de FOR worden voorkomen. Gezien de gekozen formulering van de rechtsoverwegingen, lijkt waardering op hogere intrinsieke waarde mogelijk, mits de herwaarderingswinst objectief is vrijgesteld.

Vervolgens is de vraag of dit ook het geval is als de herwaarderingswinst niet objectief is vrijgesteld. Indien men de gecursiveerde tussenzin uit de geciteerde rechtsoverweging achterwege laat, bestaat zeker die indruk. Die indruk wordt nog versterkt door een volgende rechtsoverweging van de Hoge Raad in dit arrest: 'dat ook overigens de door belanghebbende toegepaste waardering niet in strijd is met goed koopmansgebruik.'[3] Deze kwestie kwam aan de orde in een recent arrest over de toepassing van de vervangingsreserve.[4]

Een belastingplichtige waardeerde in enig jaar bepaalde onroerende zaken op de waarde in het economische verkeer. Ter zake van de daaruit voortvloeiende herwaarderingswinst van ca. *f* 1 miljoen werd een vervangingsreserve gevormd. In een later jaar stelde de inspecteur zich op het standpunt dat deze vervangingsreserve ten gunste van de winst diende vrij te vallen op grond van het feit dat de belastingplichtige niet de daarvoor vereiste boekhouding met geregelde jaarlijkse afsluitingen voerde. De primaire discussie was evenwel of de vervangingsreserve en de daarin besloten liggende herwaarderingswinst überhaupt gevormd had mogen worden. In navolging van het Gerechtshof oordeelde de Hoge Raad dat de herwaardering een commerciële en geen fiscale herwaardering betrof. Uit dien hoofde kon deze herwaarderingswinst geen onderdeel uitmaken van een vervangingsreserve. Vrijval van de vervangingsreserve kon, althans ten aanzien van het deel dat was gevormd uit hoofde van de herwaardering, niet aan de orde komen. Zowel het hof als de Hoge Raad oordelen dan ook dat een herwaardering van activa geen invloed heeft op de fiscale winstbepaling of, anders geformuleerd, niet in overeenstemming is met goed koopmansgebruik.

De conclusie uit deze arresten is dan ook dat een waardering op hogere intrinsieke of marktwaarde niet mogelijk is aangezien zulks strijdig is met goed koopmansgebruik. De voorheen levende gedachte dat verdamping van compensabele verliezen kon worden voorkomen door een herwaardering van bepaalde activa of passiva blijkt dan ook onjuist. Indien de herwaarderingswinst is vrijgesteld op basis van de deelnemingsvrijstelling, en de fiscale winst derhalve niet door de herwaardering wordt beïnvloed, is fiscale herwaardering wel mogelijk. Gezien de door de Hoge Raad gekozen formuleringen in BNB 1979/181* lijkt herwaardering eveneens mogelijk als deze is vrijgesteld door de werking van andere objectieve vrijstellingen.

2 Toepassing van de fiscale eenheid

Om voor de toepassing van de vennootschapsbelasting een fiscale eenheid te kunnen vormen dient aan een aantal voorwaarden te zijn voldaan. Zo dienen de boekjaren van de te voegen belastingplichtigen gelijk te zijn. Op deze voorwaarde bestaan overigens belangrijke uitzonderingen ten aanzien van nieuw op te richten dochtervennootschappen of moedervennootschappen.

Ten aanzien van deze eis, alsmede ten aanzien van een niet wettelijke eis is recent jurisprudentie gewezen.

Boekjaareis

Het arrest HR 30 augustus 1996, nr. 31 100, V-N 1996/3392 betrof een BV A die tezamen met haar dochtermaatschappij BV B een fiscale eenheid wenste aan te gaan met ingang van 1987. Het boekjaar van BV B liep oorspronkelijk van 1 mei tot en met 30 april. Bij notariële akte werd het boekjaar in 1987 gewijzigd in het kalenderjaar. Tengevolge van deze wijziging kende BV B van 1 mei 1987 tot en met 31 december 1987 een kort boekjaar. Het boekjaar van BV A liep van 1 januari tot en met 31 december. Op het verzoek tot vorming van een fiscale eenheid werd door het ministerie negatief beslist.

Uitgaande van de veronderstelling dat wel degelijk sprake was van een fiscale eenheid werd door BV B geen aangifte vennootschapsbelasting gedaan. Daarmee week zij derhalve expliciet af van de door het ministerie afgegeven beschikking waarin de fiscale eenheid was geweigerd. Door de belastingdienst werd vervolgens een ambtshalve aanslag opgelegd. Tegen deze aanslag tekende BV B bezwaar en vervolgens beroep aan. Naar haar mening was door de werking van de fiscale eenheid geen sprake van belastingplicht en derhalve zou zij geen aangifte behoeven te doen.

Het gerechtshof en de Hoge Raad constateerden dat de boekjaren van BV A en BV B niet gelijk liepen. Nu niet aan de eis van gelijke boekjaren was voldaan, kon geen fiscale eenheid tot stand komen. Door deze terechte constatering kwam BV B overigens in een weinig benijdenswaardige positie te verkeren. Immers, zij had niet aan haar aangifteplicht voldaan. Dat betekende vervolgens dat het door haar tegen de ambtshalve aanslag ingediende bezwaar en beroep alleen konden worden toegekend indien zij kon aantonen dat de aanslag onjuist is (omkering bewijslast). Daartoe was BV B niet in staat gebleken en derhalve bleef de ambtshalve aanslag in stand.

Voor de praktijk bevestigt dit arrest nogmaals de voorzichtigheid die belastingplichtigen moeten betrachten indien zij van mening zijn dat een verzoek om toepassing van de fiscale eenheid onterecht is geweigerd. BV B had de beschikking waarin toepassing van de fiscale eenheid werd geweigerd als onjuist bestempeld en bewust geen aangifte gedaan. Indien, zoals in dit geval, de weigering terecht is, is de directe consequentie van de gevolgde handelswijze dat geen aangifte is gedaan en daarmee dat omkering van de bewijslast aan de orde is. Indien een belastingplichtige van mening is dat de fiscale eenheid onterecht is geweigerd, doet hij er verstandig aan om aangifte te doen vanuit de veronderstelling dat er geen fiscale eenheid is. Op die manier worden de bewijsrechtelijke consequenties die de belastingplichtige in dit geval over zich heeft afgeroepen voorkomen. In de bezwaar- en beroepsfase kan dan vervolgens worden geprocedeerd over de vraag of de fiscale eenheid terecht is geweigerd.

Inzicht in de vermogenspositie

De wettelijke regeling voor de fiscale eenheid kent niet de eis dat de belastingplichtigen inzicht moeten geven in de vermogenspositie van de te voegen lichamen. Wel is in de standaardvoorwaarden bepaald dat de fiscale eenheid binnen een door de inspecteur te bepalen termijn inzicht moet verschaffen in de vermogenspositie van de combinatie. In het arrest HR 30 augustus 1996, nr. 31 113, V-N 1996/3386 kwam de vraag aan de orde of het ontbreken van aangiften vennootschapsbelasting een reden kan zijn om toepassing van de fiscale eenheid te weigeren. Gezien de redactie van de wet en de standaardvoorwaarden zou de fiscale eenheid toegekend moeten worden indien de te voegen lichamen aan alle wettelijke voorwaarden voldoen. Vervolgens worden de nadere voorwaarden gesteld waaraan voldaan moet zijn. Indien niet aan die voorwaarden wordt voldaan, wordt de fiscale eenheid geacht niet tot stand te zijn gekomen. In het onderhavige arrest werd de fiscale eenheid zonder meer geweigerd omdat

geen aangiften vennootschapsbelasting waren gedaan. Daarmee werd dus afgeweken van de formuleringen uit de standaardvoorwaarden die tenminste suggereren dat voor het afgeven van de beschikking met daarin de voorwaarden voor de fiscale eenheid niet is vereist dat (door middel van de aangiften vennootschapsbelasting) inzicht wordt gegeven in de vermogenspositie van de te voegen lichamen.

De Hoge Raad oordeelde dat met de weigering op het verzoek van belanghebbende in te gaan geen rechtsregel was geschonden nu geen inzicht was gegeven in de vermogenspositie van de te voegen lichamen. Dit is gezien de wettekst, waarin over die eis niet wordt gerept, en de formulering van de standaardvoorwaarden een systematisch opmerkelijke beslissing.

3 Agiostorting in vreemde valuta

Bij oprichting van een Nederlandse NV of BV door buitenlandse concerns of ingeval van een nieuwe aandelenemissie wordt soms gebruik gemaakt van de mogelijkheid het agio vol te storten in een buitenlandse valuta. Statutair is dan vaak bepaald dat de eventuele terugbetaling van dit agio dient plaats te vinden in diezelfde vreemde valuta. Tengevolge van tussentijdse koerswijzigingen kan de in guldens berekende terugbetaling (beduidend) afwijken van de in guldens omgerekende agiostorting. De vraag is vervolgens of dit verschil al dan niet ten laste van het fiscale resultaat kan worden gebracht. Over deze kwestie heeft de staatssecretaris een Besluit gepubliceerd.[5] Hij constateert dat de terugbetalingsverplichting zijn oorsprong vindt in de aandeelhoudersrelatie. Om die reden heeft de terugbetaling geen invloed op de winst van de vennootschap. De gerealiseerde koersmutaties zijn dan ook voor de winstbepaling irrelevant. Ten aanzien van de dividendbelasting blijkt er naar de mening van de staatssecretaris wel een belang te zijn. Indien de in guldens berekende terugbetalingsverplichting groter is dan de in guldens berekende storting is naar zijn mening sprake van een dividenduitdeling waarop de vennootschap dividendbelasting moet inhouden.

Dit standpunt en het daaraan ten grondslag liggende uitgangspunt is als zodanig als juist te kwalificeren. Voor het internationale bedrijfsleven vormt het evenwel een nadeel aangezien de koersresultaten niet ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht en bovendien de nettoopbrengst op de aandelen voor de aandeelhouder tengevolge van de inhouding van dividendbelasting wordt verminderd.

4 Wetsvoorstel uitbreiding bezwaar- en beroepsmogelijkheden

Door de staatssecretaris van Financiën is een wetsvoorstel ingediend ter verbetering van de bezwaar- en beroepsmogelijkheden van belastingplichtigen.[6] Tegen bepaalde beslissingen van de inspecteur of de minister bestaan momenteel geen bezwaar- of beroepsmogelijkheden. Daarbij kan men bijvoorbeeld denken aan de beschikking die wordt afgegeven bij een verzoek om toepassing van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Uit onderdeel 2 bleek al het belang van de mogelijkheid in een zo vroeg mogelijk stadium zekerheid te krijgen over de vraag of de fiscale eenheid al dan niet terecht is geweigerd.

De mogelijkheid van bezwaar en beroep wordt opengesteld bij voorlopige aanslagen en voorlopige verliesverrekeningsbeschikkingen, voor inhoudingsplichtigen en bij bepaalde beslissingen in de inkomsten-, dividend- en vennootschapsbelasting.

Het is de bedoeling dat het wetsvoorstel op 1 januari 1997 in werking treedt.

Voorlopige beschikkingen

Tegen voorlopige aanslagen bestaat momenteel geen bezwaarmogelijkheid. Belastingplichtingen kunnen hooguit verzoeken om ambtshalve vermindering. In het algemeen wordt een dergelijk verzoek overigens gehonoreerd. Het wetsvoorstel introduceert thans de mogelijkheid tegen de voorlopige aanslag in bezwaar en beroep te gaan.

Inhoudingsplichtigen

Bij de loonbelasting was de inhoudingsplichtige geen partij. Hij had dan ook niet de mogelijkheid tegen de aangifte bezwaar aan te tekenen. Bijvoorbeeld door de Wet vermindering afdracht loonbelasting en sociale verzekeringspremies, heeft de inhoudingsplichtige echter wel een belang bij de vast te stellen belastbare lonen. Mede om die reden introduceert het wetsvoorstel de mogelijkheid voor inhoudingsplichtigen tegen de

aangifte loonbelasting/premies volksverzekeringen in bezwaar te gaan.

Inkomsten-, dividend- en vennootschapsbelasting

In sommige gevallen kan het zinvol zijn voor belastingplichtigen om in een zo vroeg mogelijk stadium zekerheid te krijgen over de toepassing van een bepaalde faciliteit. Bijvoorbeeld kan men daarbij denken aan de toekenning van een fiscale eenheid. Dit bleek al in onderdeel 2. Teneinde dit soort onduidelijkheden te voorkomen, komt er een bezwaar- en beroepsmogelijkheid bij de volgende fiscale regelingen:

a de geruisloze overdracht van een IB-onderneming in een BV;
b de geruisloze inbreng van een onderneming door een BV in een andere BV (bedrijfsfusie);
c de omzetting van rechtspersonen.

Bij enkele van deze faciliteiten kan de inspecteur aanvullende voorwaarden stellen. Ook tegen die aanvullende voorwaarden kan de belastingplichtige in bezwaar en beroep gaan.

Ten slotte wordt de mogelijkheid geboden om het voor een deelneming opgeofferde bedrag bij beschikking te laten vaststellen. De omvang van het opgeofferde bedrag is belangrijk ter bepaling van bijvoorbeeld de omvang van een aftrekbaar liquidatieverlies.

NOTEN

1 BNB 1960/34*, pp. 136, rg. 18-29.
2 BNB 1979/181*, pp. 924, rg 24-27.
3 BNB 1979/181*, pp. 924, rg 28-29.
4 HR 30 augustus 1996, nr. 31 113, V-N 1996/3386.
5 Besluit dd 30 augustus 1996, nr DGO 96/8501, V-N 1996/3384.
6 Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24 868, V-N 1996/3290.