Fiscaliteiten

Prof. Dr. A.C. Rijkers

Deze bijdrage behandelt twee verschillende thema's in het kader van de fiscale winstberekening. Het ene, een arrest, gaat over de vervangingsreserve van artikel 14 Wet IB 1964. De boodschap is dat onderscheiden moet worden tussen bedrijfsmiddelen en voorraden. Bij vervreemding van bedrijfsmiddelen kan de vervangingsreserve benut worden. De regeling geldt echter niet voor voorraden. Het andere thema gaat over kwijtscheldingswinst, te weten de werking van die vrijstelling in het licht van nieuwe wettelijke regelingen inzake schuldsanering. De kans bestond immers dat deze vrijstelling ten onrechte niet zou kunnen werken bij schuldsanering. De staatssecretaris heeft het probleem voorlopig opgelost.

1 Geen vervangingsreserve voor voorraden

De fiscale winstbepaling bevat ruime mogelijkheden tot uitstel van belastingheffing over winsten die in een vervangingsklem zitten. Transactiewinst kan buiten de fiscale jaarwinst blijven als de continuïteit van de onderneming dwingt tot herinvestering ervan. In het fiscale stelsel zijn er zelfs twee wegen om deze boekwinsten uit de jaarwinst te elimineren. Aan de ene kant zijn er de zogenaamde ruilarresten. Aan de andere kant is er de regeling van de vervangingsreserve.

De ruilarresten zijn een uitvloeisel van het conglomeraat van winstbepalingsregels die onder de term goed koopmansgebruik schuilgaan. In

deze arresten heeft de belastingrechter het belang van de continuïteit van de onderneming zwaarder laten wegen dan het feit dat de winst gerealiseerd is. De boekwinst mag in zo'n geval worden afgeboekt op de aanschafprijs van het vervangende vermogensbestanddeel. De stille reserve in het verkochte goed wordt aldus overgepoot naar het goed dat functioneel en economisch dezelfde rol gaat vervullen in de onderneming. Doorgaans betreft het bij de ruilarresten bedrijfsmiddelen, hoewel de rechter de fiscaal geruisloze ruil niet expliciet tot bedrijfsmiddelen heeft beperkt.

Daarnaast kent de wet in artikel 14, Wet IB 1964 de vervangingsreserve. Deze bewerkt in essentie hetzelfde als de ruilarresten. Een boekwinst kan zo nodig een aantal jaren in deze reserve worden gestald om vervolgens te worden afgeboekt op de aanschafprijs van het vervangende goed. Zij richt zich echter expliciet op bedrijfsmiddelen. In de praktijk maken belastingplichtigen doorgaans gebruik van de vervangingsreserve. Daarbij staat het begrip bedrijfsmiddel dus centraal. Bedrijfsmiddelen zijn goederen die voor het drijven van de onderneming worden gebruikt. Dit in tegenstelling tot goederen die ter bewerking, verwerking of verkoop en dus als bestemd voor de omzet in de onderneming aanwezig zijn. De vervangingsreserve is dus niet bestemd voor voorraden.

Opvallend is nu dat bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een bedrijfsmiddel een subjectief element om de hoek kan komen kijken. De bedoeling van de ondernemer bepaalt mede of een goed tot de bedrijfsmiddelen of tot de voorraad behoort. Dit subjectieve element kwam in een recent arrest aan de orde.

Een BV kocht in februari 1990 zesendertig maisonnettes. In juni 1990 werden die weer

Prof. Dr. A.C. Rijkers is hoogleraar Belastingrecht aan de Katholieke Universiteit Brabant.

verkocht aan een woningbouwvereniging. De boekwinst van ruim 875.000 wilde de BV reserveren in een vervangingsreserve. Uit een schrijven van oktober 1990 van B&W aan de gemeenteraad van de desbetreffende gemeente bleek dat de woningbouwvereniging had gekocht om uitponding door de BV te voorkomen. Nu stelde de BV dat het accent van haar werkzaamheden lag in de exploitatie van onroerende zaken en niet in de handel. Als dat juist is, ontnemt een korte tijdspanne tussen aan- en verkoop van een goed daaraan op zich niet het karakter van bedrijfsmiddel. Het gaat om de intentie waarmee het goed is aangeschaft. De rechter hechtte echter, mede gelet op het gemeentelijke schrijven, geen waarde aan de beweerde intentie. De bedoeling van een belastingplichtige leidt de rechter af uit feiten en omstandigheden. Uit de brief van B&W leidde de rechter dergelijke feiten af. Voorts woog het hof de omstandigheid dat andere BV's, met dezelfde directeuren-aandeelhouders als belastingplichtige, handelden in onroerende zaken mee. De maisonnettes vormden daarom voorraad. De boekwinst kon niet in een vervangingsreserve worden ondergebracht.

Had de BV dan wellicht nog wat aan kunnen vangen met de hiervoor vermelde ruilarresten? Dat ligt niet in de rede. De Hoge Raad heeft de ruilgedachte niet uitdrukkelijk beperkt tot bedrijfsmiddelen. Er ligt echter geen vervangingsklem op winsten op voorraden die niet tot de ijzeren voorraad behoren. Anders gezegd: de ruilarresten bieden de mogelijkheid om fiscale winstneming uit te stellen als de continuïteit van de onderneming daartoe dwingt. Dat is bij winst op voorraden doorgaans niet het geval. Alleen voor winsten op de zogenaamde ijzeren voorraad heeft de Hoge Raad bedoeld winstuitstel geaccepteerd.

2 Schuldsanering en kwijtscheldingswinst

Van een kale kip kan men geen veren plukken. Ook de belastingwet erkent die volkswijsheid. Het prijsgeven door crediteuren van hun vorderingen op een ondernemer vanwege diens slechte solvabiliteit leidt tot winst. Doorgaans valt die winst al weg tegen verliezen die zich in het verleden reeds hebben opgestapeld. Voorzover dat niet het geval is, beteugelt de fiscus zijn hebberigheid. Het geeft immers geen pas om de overlevingsimpuls die de crediteuren de onderneming geven, te remmen met belastingheffing. De

wet (artikel 8, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 1964) biedt deze objectieve vrijstelling, indien schuldeisers bewust hun rechten prijsgeven. Daarvan is bijvoorbeeld sprake indien de crediteuren een akkoord sluiten in een faillissement. De kwijtscheldingswinst wordt dan verminderd met de compensabele verliezen uit het verleden en het verlies in het desbetreffende jaar. Het meerdere is onbelast. Cruciaal in de regeling is het prijsgeven door de crediteuren. Indien zij gedwongen zijn hun rechten prijs te geven is de vrijstelling niet van toepassing. Dat laatste is bijvoorbeeld het geval indien bij een faillissement de uitdelingslijst verbindend wordt.

Nu zijn per 1 december 1998 enkele wetten in werking getreden die betrekking hebben op de sanering van schulden van natuurlijke personen. Voorop staat de wijziging van de Faillissementswet met het oog op de sanering van schulden van natuurlijke personen (Stb. 1998, 445). Doel van de wetswijziging is tegen te gaan dat een natuurlijk persoon die in een problematische financiële situatie is terechtgekomen tot in lengte van jaren met zijn schulden achtervolgd kan worden. De schuldsaneringsregeling heeft betrekking op natuurlijke personen. Dus betreft zij ook onder de inkomstenbelasting vallende ondernemers. In het kort komt de regeling op het volgende neer. Een natuurlijk persoon kan de rechtbank verzoeken toepassing van de schuldsaneringsregeling uit te spreken. Indien dat gebeurt, wordt diens vermogen geliquideerd. Uit de opbrengst daarvan en uit het inkomen van de volgende jaren worden de crediteuren voorzover mogelijk voldaan. Een en ander gebeurt overeenkomstig een tevoren opgesteld saneringsplan. Aan dit saneringsplan zijn alle crediteuren (die onder de schuldsaneringsregeling vallen) gebonden! De saneringsperiode loopt drie tot vijf jaar. Daarna wordt de schuldsanering beëindigd. Dit gebeurt van rechtswege bij het verbindend worden van de slotuitdelingslijst. Daarna is de schuldenaar niet langer aansprakelijk voor het onbetaald gebleven gedeelte van zijn schulden. Er resteert slechts een natuurlijke verbintenis (artikel 358, eerste lid, Faillissementswet). De overblijvende schulden zijn dus niet meer afdwingbaar zoals wel het geval is bij een faillissement zonder akkoord.

Voor een ondernemer impliceert een en ander staking van zijn onderneming. Daarbij zal winst ontstaan voorzover de schulden na beëindiging van de saneringsregeling onbetaald blijven. Valt deze

winst onder de objectieve vrijstelling van artikel 8, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 1964? Het antwoord luidt ontkennend. Bij een schuldsaneringsregeling gaan rechten van de crediteuren feitelijk teloor. Zij geven ze niet prijs. In de literatuur is gewezen op deze tegendraadse consequentie. Hoewel de schuldsaneringsregeling en de kwijtscheldingsvrijstelling beide schuldsanering bevorderen, sporen zij niet. De kwijtscheldingsvrijstelling zou dus uitgebreid moeten worden voor gevallen waarin de schuldsaneringsregeling van toepassing is geweest. Dit is bepleit door Van Oers

in het tijdschrift *Fiscaal Ondernemingsrecht* (juni 1998, nr. 37). De suggestie is opgepikt door Eerste-Kamerlid Rensema, die de kwestie heeft voorgelegd aan de staatssecretaris. De laatste heeft inmiddels, vooruitlopend op wetswijziging, goedgekeurd dat de kwijtscheldingsvrijstelling van toepassing is 'voor zover ingevolge artikel 358, eerste lid, van de Faillissementswet vorderingen niet langer afdwingbaar worden'. De winst van de debiteur op schulden die verdwijnen door de schuldsanering valt dus onder de kwijtscheldingswinstvrijstelling.

(vervolg van pagina 229)

respondenten van de schriftelijke enquête bestaat evenwel geen breed draagvlak voor het merendeel van de maatregelen maar vooral niet voor de maatregelen gericht op de aanpassing van het reguleringsmechanisme ter handhaving van de RAC. Ook de deskundigen die nauw zijn betrokken bij de totstandkoming en implementatie van de RAC's zijn in het algemeen geen voorstanders van invoering van de meeste van de door de auteur besproken maatregelen. Zij vinden het huidige stelsel van de beroepsregulering toereikend en zien weinig redenen die voor een uitbreiding van dit stelsel pleiten. Wél blijkt er een redelijk draagvlak te bestaan voor maatregelen die:

- betrekking hebben op het betrekken van onder andere vertegenwoordigers van opdrachtgevers, gebruikers en wetenschappers op het gebied van de accountantscontrole bij de totstandkoming van de RAC's, welke maatregel kan bijdragen aan de versterking van alledrie soorten gelding van de RAC's;
- beogen de bekendheid van de RAC's te vergroten, in het bijzonder:
 - de uitbreiding van de verspreidingskring van enkele externe instanties;
 - een uitbreiding van de wijze waarop de RAC's onder de leden worden verspreid;
 - een uitbreiding van de ondersteuning bij de interpretatie van de RAC's via schriftelijk materiaal;
- de bevoegdheid tot het opleggen van maatregelen van het College van Collegiale Toetsing uitbreiden met verplichte educatie.

Het onderzoek is op een professionele wijze uitgewerkt en geeft op vele momenten aanknopingspunten voor vervolgonderzoek. Zeer zeker betreft dit de beperking die in het onderzoek is aangebracht ten aanzien van de feitelijke gelding. Het is jammer dat in dit onderzoek niet een tipje van de sluier is opgelicht ten aanzien van de werking van de reguleringsmechanismen en het geschikt zijn van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantskantoren gericht op de handhaving van de RAC's. Wellicht ligt hier een aanknopingspunt voor een longitudinale studie die inzicht kan geven in de ontwikkeling van de beroepsbeoefenaren richting het gezag van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole.

Waardering is zeer zeker op zijn plaats voor de heldere wijze waarop de dissertatie is geschreven en het gemak waarmee de geïnteresseerde lezer bij de hand genomen wordt en meegevoerd richting conclusies. Voor eenieder die geïnteresseerd is in de wijze waarop het accountantsberoep wordt uitgevoerd en zeker ook voor studenten en hun opleiders, is dit boek niet alleen ter lering maar ook ter toepassing zeker aan te bevelen.

NOOT

1 Het proefschrift is uitgebracht door Eburon onder ISBN 90 5166 580 6 en beslaat inclusief bijlagen en Engelse samenvatting ongeveer 400 pagina's.