

Fiscaliteiten

Mr. P.A. Flutsch

1 Bevoordeling in de kostensfeer van een vennootschap door haar aandeelhouder

1.1 Inleiding

Op 18 februari 1998 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen waarin de vraag centraal stond of een aandeelhouder, indien deze zijn stamrecht ten gunste van zijn BV prijsgeeft, enig inkomen heeft genoten. In een dergelijk geval wordt de vennootschap door haar aandeelhouder in de kostensfeer bevoordeeld. Over de fiscale gevolgen van dergelijke handelingen heeft ons hoogste rechtscollege een vaste leer ontwikkeld. Het op 18 februari gewezen arrest vormt daarop geen uitzondering.

1.2 Casus

X en zijn echtgenote bezitten alle aandelen van A BV. Volgens de balans van A BV per 31 december 1990 heeft de vennootschap een lijfrenteverplichting ad f 94.462,- en een pensioenverplichting ten bedrage van f 251.589,- jegens X en zijn echtgenote. Alvorens de aandelen van de vennootschap op 20 augustus 1991 aan een derde te verkopen, hebben X en diens echtgenote in overleg met de koper van de aandelen ten gunste van de BV afstand gedaan van de lijfrente- en pensioenverplichting.

De inspecteur is van mening dat het prijsgeven van de stamrechten, voor in totaal f 346.051,-, als een belaste afkoop bij X dient te worden belast op grond van artikel 31, lid 1, Wet IB 1964 tegen het bijzonder tarief van 45% (artikel 57, lid 1, onderdeel h, Wet IB 1964).

Hof Leeuwarden bevestigt de beslissing van de inspecteur. Voorts oordeelt het Hof dat het terzake van het afzien van de stamrechten bij A BV

opgekomen voordeel niet tot haar winst behoort, aangezien op grond van artikel 7, Wet IB 1964 daartoe alleen voordelen die uit onderneming worden verkregen worden gerekend. De bij A BV geconstateerde vermogensvermeerdering wordt door het Hof als een door de aandeelhouders verrichte kapitaalstorting aangemerkt.

1.3 Hoge Raad

Volgens de Hoge Raad brengt een redelijke wetstoepassing, die recht doet aan de samenhang tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting en die strookt met de zogenoemde kostenarresten, met zich dat het voordeel voor de BV (het afzien van stamrechten) bij de bepaling van de winst van A BV in aanmerking moet worden genomen, ook al vindt dat voordeel zijn oorzaak in de betrekking tussen A BV en haar aandeelhouders. De omstandigheid dat de aandeelhouders op grond van aandeelhoudersmotieven hun stamrechten prijsgeven, heeft volgens ons hoogste rechtscollege niet tot gevolg dat zij moeten worden geacht het bedrag ad f 346.051,- op grond van artikel 33, Wet IB 1964 te hebben genoten.

Het wegvallen van de stamrechtverplichting leidt dus tot winst bij A BV, maar niet tot inkomen bij de aandeelhouders.

1.4 De kostenarresten

Een ondernemer kan op verschillende wijzen door een derde om persoonlijke redenen in de

Mr. P.A. Flutsch is als toegevoegd docent belastingrecht verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Katholieke Universiteit Brabant.

kostensfeer worden beoordeeld. Een klassiek voorbeeld vormt het geval van een familielid van de ondernemer dat genoeg neemt met een (te) lage rente voor diens geldlening aan de ondernemer. De fiscale winst van de ondernemer dient voor een dergelijke onzakelijke transactie te worden gecorrigeerd. Immers, artikel 7, Wet IB 1964 bepaalt dat slechts de voordelen die worden verkregen uit onderneming tot de winst behoren.

In het zojuist genoemde voorbeeld van het familielid leidt een dergelijke winstcorrectie ertoe dat de zakelijke rentekosten op de fiscale winst in mindering kunnen worden gebracht. De door het familielid niet bedongen rente wordt dan aangemerkt als een kapitaalstorting door de ondernemer in zijn eigen onderneming. Zodoende heeft de bevoordeling geen invloed op de fiscale winst. De consequentie van deze methode zou kunnen zijn dat het familielid voor het zakelijke bedrag in de inkomstenbelasting wordt belast. Indien het familielid een particulier is leidt dit laatste echter tot een ongewenst resultaat. In dat geval kan de particulier immers op grond van artikel 33, Wet IB 1964 voor zijn daadwerkelijk ontvangen inkomsten niet in de heffing worden betrokken. Als bij de ondernemer de zakelijke kosten in mindering komen op de winst en bij de particulier slechts de werkelijke ontvangsten kunnen worden belast, ontstaat derhalve een lek ter grootte van de bevoordeling.

In de jaren vijftig heeft de Hoge Raad dit probleem inderdaad onderkend. In de zogenoemde 'kostenarresten' overwoog de Hoge Raad dat een ondernemer slechts de werkelijk gemaakte kosten in mindering op zijn fiscale winst kan brengen, indien deze door een particulier in de kostensfeer om persoonlijke reden wordt beoordeeld. Het verschil tussen de zakelijke kosten en de werkelijk door de ondernemer gemaakte kosten vormt winst voor de ondernemer. In de fiscale literatuur wordt wel betoogd dat deze jurisprudentie een inbreuk op het fiscale winstbegrip vormt, nu het bij de ondernemer opgekomen voordeel zijn oorsprong niet in de ondernemingsuitoefening maar in persoonlijke omstandigheden vindt.

1.5 Een Zweedse grootmoeder

Een bevoordeling tussen twee ondernemers leidt echter tot andere fiscale gevolgen. Dergelijke transacties doen zich bijvoorbeeld voor in de sfeer

van gelieerde vennootschappen. Zo ook in de casus van het zogenoemde 'Zweedse grootmoederarrest'.

In de casus van dit arrest werd door de aandeelhouder/grootmoedermaatschappij, gevestigd in Zweden, om redenen van concernbelang geen rente bedongen over een lening die zij had verstrekt aan haar in Nederland gevestigde kleindochtermaatschappij. De inspecteur wenste het voordeel tot de winst van de kleindochter te rekenen. De Hoge Raad overwoog dat het aan de kleindochter opgekomen voordeel, bestaande uit het niet verschuldigd worden van rente, zijn oorzaak niet vond in de ondernemingsuitoefening maar in de vennootschappelijke betrekkingen tussen de vennootschappen. Volgens de Hoge Raad dient een dergelijk voordeel op grond van artikel 7, Wet IB 1964 niet tot de winst van de kleindochter worden gerekend.

Derhalve kon de Nederlandse kleindochtermaatschappij de niet-bedongen rente in mindering brengen op haar fiscale winst.

De Zweedse grootmoedermaatschappij rekende de lening aan haar Nederlandse kleindochter tot het ondernemingsvermogen. Indien de Zweedse grootmoedermaatschappij in Nederland was gevestigd, zou zij haar fiscale winst met de niet-bedongen rente moeten verhogen. Zij heeft zich immers op grond van haar aandeelhoudersrelatie bewust een voordeel laten ongaan. Artikel 7, Wet IB 1964 dwingt dan tot correctie.

1.6 De nieuwe kostenarresten

In de fiscale praktijk werd het Zweedse grootmoederarrest gezien als een instrument van taxplanning, met name in het geval dat een BV door haar directeur/grotaandeelhouder in de kostensfeer werd beoordeeld. Te denken valt aan de situaties dat een directeur/grotaandeelhouder geen of te weinig salaris van zijn BV bedong, of een renteloze lening aan zijn BV verschaft, of, zoals in het onderhavige geval, een aandeelhouder zijn stamrecht ten gunste van zijn BV prijs gaf. Men meende dat de particuliere directeur/grotaandeelhouder niet belast kon worden voor de niet ontvangen inkomsten en dat de vennootschap de niet betaalde kosten toch in mindering op haar fiscale winst kon brengen.

In 1986 heeft de Hoge Raad de lijn van de kostenarresten naar dergelijke situaties doorge-

trokken. In de "nieuwe kostenarresten" overwoog de Hoge Raad dat "een redelijke wetstoepassing welke recht doet aan de samenhang tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting en die ook strookt met de kostenarresten, niet toelaat een voordeel bestaande uit het niet verschuldigd worden van rente bij de bepaling van de winst buiten aanmerking te laten, ook al vindt dit voordeel zijn oorzaak uitsluitend in de betrekking tussen de vennootschap en de aandeelhouder. Derhalve geen fictieve aftrek bij de BV voor niet gemaakte kosten. Volgens de Hoge Raad konden de door de aandeelhouder verschaftte voordelen op grond van artikel 33, Wet IB 1964 niet bij hem worden belast, omdat hij ook geen inkomsten had.

In het op 18 februari jongstleden gewezen arrest komt de Hoge Raad, in exact dezelfde overwegingen als in de in 1986 gewezen arresten, tot hetzelfde resultaat: het prijsgeven van de stamrechten behoort tot de fiscale winst van de BV. Op grond van artikel 33, Wet IB 1964 hebben de aandeelhouders niets genoten. De conclusie van dit arrest en van de in 1986 gewezen arresten is dat de Hoge Raad geen lek heeft willen laten ontstaan, als de door de aandeelhouder aan zijn vennootschap verschaftte voordelen bij de aandeelhouder niet als winst met inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting kunnen worden belast.

Met ingang van 1 januari 1997 wordt de directeur/groootaandeelhouder die te weinig salaris, rente of huur van zijn BV heeft bedongen belast voor niet-genoten salaris (artikel 12a, Wet LB 1964) en voor niet bedongen rente of huur (artikel 24, lid 4, Wet IB 1964). Artikel 10, onderdeel f, Wet Vpb 1969 bepaalt dat de vennootschap de bedragen aan salaris, huur en rente die fictief bij het inkomen van de aandeelhouder worden geteld, ten laste van haar winst kan brengen. Als voorwaarde wordt daarbij wel gesteld dat over de betreffende bedragen bij de directeur/aandeelhouder inkomstenbelasting of loonbelasting wordt geheven dan wel een belasting naar het inkomen die naar Nederlandse maatstaven redelijk is, wordt geheven.

2 Meegeven van verliezen aan een dochtermaatschappij

Indien een moedermaatschappij met haar dochtermaatschappij een fiscale eenheid aangaat, wordt volgens artikel 15, Wet Vpb 1969 vennoot-

schapsbelasting geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan. Tijdens het bestaan van de fiscale eenheid bestaat de dochtermaatschappij derhalve niet voor de vennootschapsbelasting. Daarom kan alleen de moedermaatschappij na splitsing van de fiscale eenheid combinatieverliezen verrekenen (standaardvoorwaarde 15a). Combinatieverliezen worden voor de voorwaartse verliesverrekening over het splitsingstijdstip heen dus niet naar hun herkomst gesplitst. Dit kan tot onbevredigende resultaten leiden wanneer de moedermaatschappij na splitsing van de fiscale eenheid weinig winst geniet, bijvoorbeeld als de moedermaatschappij een holding is. In een dergelijk geval dreigen de combinatieverliezen te verdampen.

In zijn besluit van 9 januari 1987 gaf de staatssecretaris aan dat slechts in uitzonderlijke situaties van standaardvoorwaarde 15a kan worden afgeweken. Een dergelijke situatie doet zich voor als de moedermaatschappij tijdens het bestaan van de fiscale eenheid failliet wordt verklaard en wordt ontbonden. De aandelen in de levensvatbare dochtermaatschappijen worden dan verkocht teneinde de bedrijfsuitoefening door de dochtermaatschappij voort te kunnen zetten. Door de ontbinding van de moedermaatschappij verdampen de combinatieverliezen. In een dergelijk geval staat de staatssecretaris toe dat de combinatieverliezen na splitsing van de fiscale eenheid worden verrekend met de winsten van de dochtermaatschappijen. De staatssecretaris stelt dan onder meer wel de voorwaarde dat met de desbetreffende dochtermaatschappij in de periode van het ontstaan van de combinatieverliezen geen transacties als bedoeld in standaardvoorwaarde 16 hebben plaatsgevonden.

Standaardvoorwaarde 16 beoogt te voorkomen dat belastbare stille reserves en goodwill via de fiscale eenheid onbelast worden gerealiseerd. Dit zou mogelijk kunnen zijn als binnen de combinatie activa met stille reserves aan de dochtermaatschappij worden overgedragen. Vervolgens worden de aandelen van de dochtermaatschappij overgedragen aan een derde. De aldus behaalde vervreemdingswinst valt dan onder de deelnemingsvrijstelling ex artikel 13, lid 1, Wet Vpb 1969. Standaardvoorwaarde 16 frustreert dergelijke transacties. De dochtermaatschappij dient in dat geval al haar vermogen te waarderen op de

waarde in het economisch verkeer op het laatste moment dat zij nog deel uitmaakt van de fiscale eenheid.

De staatssecretaris is de vraag voorgelegd of de toepassing van de 16e standaardvoorwaarde achterwege kan blijven ingeval de fiscale eenheid in de periode van het ontstaan van de combinatieverliezen heeft bestaan uit de moedermaatschappij en één nieuw opgerichte dochtermaatschappij, en

de enige transactie die heeft plaatsgevonden de overdracht van de gehele onderneming door de moedermaatschappij aan de nieuw opgerichte dochtermaatschappij betrof.

In zijn besluit van 13 maart 1998 deelt de staatssecretaris mee dat in een dergelijk geval geen sprake is van een ongewenste winstverschuiving en dat de dochtermaatschappij na het verbreken van de fiscale eenheid de combinatieverliezen met haar winsten kan verrekenen.