

door J. Spaanstra

1. Enkele algemene opmerkingen

Het voorzichtigheidsbeginsel gebiedt de ondernemer om activa niet te hoog, passiva niet te laag op zijn winstbepalende balans op te voeren. Voor wat zijn bedrijfsschulden betreft zal hij veelal geen aanleiding hebben om deze voor een lagere waarde dan het nominale bedrag van zijn verplichting te passiveren. Voor de fiscale winstbepaling zal de fiscus de ondernemer in het algemeen in deze gedragslijn kunnen volgen. Het commerciële en het fiscale goede koopmansgebruik lopen voor wat de bedrijfsschulden betreft minder ver uiteen dan ten aanzien van o.a. de waardering van diverse activa en het vormen van bepaalde voorzieningen. In het algemeen kan men zeggen dat het fiscale goedkoopmansgebruik er niet toe dwingt om schulden lager op te voeren dan voor de nominale waarde. Dit geldt dan voor o.a. crediteuren wegens de levering van goederen of het verlenen van diensten, rekeningcourantverhoudingen bij banken of kassiers, termijnbetalingen van afnemers (bijv. in de scheepsbouw), normale geldleningen, d.w.z. leningen met een gangbare intrestvergoeding en een gangbaar aflossingsschema. In al deze gevallen is de schuld volkomen bepaald. Waarderingsproblemen leveren de nog niet geheel vaststaande of niet meer geheel vaststaande schulden op. Men kan hier denken aan voorwaardelijke schulden, aan betwiste schulden of aan schulden, waarvan het niet zeker is of zij ooit geïnd zullen worden, omdat er onzekerheden omtrent de crediteur bestaan. Bij voorwaardelijke schulden kan men het strikt juridische standpunt laten prevaleren en dus schulden onder een opschortende voorwaarde in het geheel niet, schulden met een ontbindende voorwaarde volledig opnemen; men kan echter ook de kans schatten dat de voorwaarde in vervulling zal gaan en op grond daarvan aan de schuld een bepaalde waarde toekennen. Ook bij betwiste schulden hangt veel van de omstandigheden af al zal de voorzichtige koopman er de voorkeur aan geven met de ongunstigste uitslag rekening te houden. Tenslotte de schulden waarvan het niet vaststaat of zij ooit geïnd zullen worden. Goed koopmansgebruik zal de ondernemer niet snel dwingen deze schuld af te voeren en daardoor zijn fiscale winst te vergroten. De oudere jurisprudentie volgde hier nog een wat hardere koers; een recente uitspraak als van het Hof te 's-Gravenhage van 24 maart 1960, B.N.B. 1961/64 wijst er op dat de ondernemer - in het algemeen - in deze situatie zijn winst niet hoeft te nemen vóór het tijdstip van de verjaring van de schuld.

Renteloze schulden en/of schulden met uitzonderlijke clausules t.a.v. de opeisbaarheid zullen in het algemeen contant gemaakt mogen worden, in bepaalde situaties zal dit zelfs moeten.

Schulden niet in geld maar in goederen zullen n.m.m. van balansdatum tot balansdatum opnieuw gewaardeerd moeten worden, waarbij rekening gehouden behoort te worden met het prijsverloop van de te leveren goederen. Heeft echter de ondernemer de keus om in geld dan wel in goederen te betalen, dan zal hij de schuld nimmer hoger kunnen stellen dan op het (nominale) geldbedrag. Schulden in vreemde valuta ondergaan in principe de invloed van waardeveranderingen van deze valuta. Het voorzichtigheidsprincipe draagt er zorg voor, dat bij daling van de valutawaarde en dus van de schuld geen winst genomen hoeft te worden

voordat de schuld afgelost wordt. Stijgt de valutawaarde en gaat het dus meer guldens kosten om de schuld te kunnen aflossen, dan zal het wel toegestaan zijn het verlies meteen tot uiting te brengen.

Belangwekkend in dit verband is het nog zeer recente geschrift no. 110 van de Vereniging voor Belastingwetenschap: Fiscale betekenis van valutaverschijnselen, waarin J. F. M. Giele op de blzn. 11-16 enige gedachten neerschrijft over de waardering van valutaschulden.

Hij wil, voorzover tegenover schulden in een bepaalde valuta ook vorderingen in deze valuta op de balans voorkomen het bij de valutastijging tot uitdrukking komende verlies op de schulden neutraliseren door op de vorderingen een waarderingswinst te berekenen, hoewel dit normaliter niet gebruikelijk is. Hij baseert deze opvatting op een zekere harmonie in de fiscale winstberekening. Naar ik meen is dit een te vage grondslag voor een groepsmatige winstberekening in bepaalde - aan nogal wat voorwaarden onderworpen - situaties, te meer omdat deze harmonie een zeer incidenteel karakter heeft en de fiscale winstberekening in het algemeen zich toch kenmerkt door een meer atomische dan moleculaire benadering.

Overzie ik het voorgaande - dat op geen enkele volledigheid wil bogen - dan is mijn conclusie, dat - enigszins generaliserend gesproken - de waardering van de schulden op de winstbepalende balans slechts in de meer exceptionele situaties tot problemen voor belastingplichtige en fiscus aanleiding zal geven. De ondernemer zal zich ten aanzien van de waardering van schulden in het algemeen mogen laten leiden door het „Höchstwertprinzip”. Deze opvatting vindt steun in een uitspraak van het Hof te Amsterdam van 12 maart 1962, B.N.B. 1962/233, waarin dit Hof uitsprekt dat goed koopmansgebruik niet vordert, dat een belastingplichtige zijn schulden voor een ander bedrag dan dat, waarvoor zijn crediteuren hem kunnen aanspreken, op de ten dienste van de winstbepaling opgemaakte balans vermeldt, doch integendeel de waardering op laatstgemeld bedrag de voorkeur verdient, waar zulks een juister inzicht in de financiële toestand van de belastingplichtige geeft dan een waardering voor geschatte bedragen (vergelijk ook het arrest van 27 januari 1937, B. no. 6331).

2. Kwijtschelding van schulden en de inkomstenbelasting

Het waarden van schulden is een kwestie van goed koopmansgebruik en valt daarom onder art. 7, lid 1 I.B. Aan art. 7, lid 1 gaat echter de vraag vooraf waar de grenzen van het bedrijf liggen en welke baten oorzakelijk tot de bedrijfswinst gerekend kunnen worden en welke niet. Dit probleem wordt geregeerd door art. 6 I.B. Rondom het causaliteitsvraagstuk van art. 6 I.B. hebben zich tal van vragen voorgedaan, waarin de belastingrechtspraak het laatste woord had. Als een ondernemer iets ten geschenke ontvangt van een persoonlijke relatie en hij kan deze zaak in zijn bedrijf gebruiken, dan doet er zich geen probleem voor. De schenking speelt zich af in de privésfeer en de begiftigde brengt de gift vervolgens in het bedrijf in. Het geheel gaat buiten de winstsfeer om. Ontvangt de ondernemer een gift van iemand, waarmee hij uitsluitend zakelijke contacten onderhoudt - bijvoorbeeld de grossier die van een leverancier uit commerciële overwegingen een cadeau krijgt - dan is er weer geen probleem. Het causaal verband tussen bedrijfsuitoefening en schenking is zo evident, dat hier slechts van winst

sprake kan zijn. De problemen doen zich voor tussen deze beide uitersten in. De jurisprudentie heeft deze problematiek bevredigend opgelost. In het algemeen kan men stellen, dat een bevoordeling door personen, voor wie geen zakelijke grond hiertoe bestaat, doch die zich laten leiden door overwegingen van vrijgevigheid ten aanzien van de ondernemer persoonlijk of ten aanzien van een groep van personen waartoe hij behoort, zich voor de begiftigde ondernemer in de privé sfeer afspeelt (vergelijk o.a B.N.B. 1957/16, B.N.B. 1957/196, B.N.B. 1959/111, B.N.B. 1959/140 en B.N.B. 1959/202).

Dezelfde redenering is van belang bij de beoordeling van de fiscale consequenties van een kwijtschelding van bedrijfsschulden. Is de schuld zakelijk ontstaan dan is er een bedrijfsschuld; deze kan echter door niet-zakelijke oorzaken te niet gaan. Dan wordt de winst door het wegvallen van de schuld niet beïnvloed. Een zoon heeft bijvoorbeeld van zijn vader het bedrijf overgenomen doch is de koopsom ten dele schuldig gebleven. Ter gelegenheid van het huwelijk van de zoon scheldt de vader hem deze schuld kwijt. Deze kwijtschelding vindt niet in het bedrijf van de zoon zijn oorzaak, doch in de relatie vader - kind.

Men zou deze kwijtschelding fiscaal kunnen zien als een schenking van vader aan zoon in de privé sfeer, waarna de zoon het bedrag in zijn bedrijf inbrengt (als kapitaal inbreng) en daarmee de zakelijke schuld aan zijn vader aflost. Kwijtschelding van schuld, waarvan de oorzaak buiten het bedrijf ligt, speelt zich af in de privé sfeer van de ondernemer en heeft dus geen invloed op de bedrijfsresultaten (zie o.a. B. no. 4405, B. no. 4406 en B. no. 7896).

T.a.v. iedere kwijtschelding zal dus eerst de vraag gesteld moeten worden of er een zakelijke dan wel een persoonlijke oorzaak aan ten grondslag ligt. Blijkt de oorzaak van persoonlijke aard te zijn, dan is er in de winstsfeer geen probleem. Alleen als de oorzaak een zakelijke is wordt voor ons de vraag interessant naar de invloed hiervan op de fiscale winstberekening voor de inkomstenbelasting.

Is een kwijtschelding ingegeven door zakelijke motieven dan moet het bedrag waarvoor de schuld gepassiveerd was, aan de winst van het jaar van kwijtschelding worden toegevoegd. Reeds van oudsher - tijdens het régime van de Wet Inkomstenbelasting 1914 - heeft de jurisprudentie deze algemene regel verijnd voor het geval, dat de kwijtgescholden schuld niet verhaalbaar was als gevolg van de (negatieve) vermogenspositie van de debiteur. Koopt dus een ondernemer goederen voor *f* 100.000,- waartegenover hij *f* 100.000,- als schuld passiviert, zodat de aankooptransactie op zich zelf buiten de winstsfeer omgaat - en wordt op een later moment de *f* 100.000,- kwijtgescholden, dan zou volgens de algemene regel deze *f* 100.000,- belastbare winst vormen en dit n.m.m. zeer terecht, daar hij goederen ter waarde van *f* 100.000,- in feite voor nihil heeft verworven. Blijkt A's vermogenspositie zodanig, dat zijn bedrijfsvermogen - berekend naar de werkelijke waarden - plus zijn privévermogen de oninbaarheid van de vordering aannemelijk maken, dan heeft de kwijtschelding geen consequenties voor de winstberekening. Uit een oogpunt van vermogensvergelijking ten onrechte, want de onverhaalbaarheid thans doet niet af aan het feit, dat goederen ter waarde van *f* 100.000,- voor nihil verkregen werden. Dit is evenwel een formalistisch standpunt. De betreffende jurisprudentie - daterend van de Wet I.B. 1914 - werd door het Ministerie van financiën gesanctioneerd ook voor het Besluit Ink. bel. 1941 bij de resolutie van 24 febr. 1942, no. 83, B. no. 7596.

Een consequente toepassing van dit standpunt leidt er toe, dat verliezen, die

hun oorzaak vinden in de normale bedrijfsgang - dus o.a. in de hierboven geschetste normale goederenaankoop - wel met toekomstige winsten in het algemeen gecompenseerd kunnen worden, doch niet met de winst, die het gevolg is van de kwijtschelding van de onverhaalbare schuld.

Voorbeeld:

Een ondernemer lijdt in 1959 en 1960 verliezen van *f* 100.000,- per jaar. In 1961 besluiten zijn crediteuren hem schulden tot een bedrag van *f* 200.000,- kwijt te schelden, mede omdat zij op grond van een inzage van zijn boeken tot de conclusie gekomen zijn dat hun vorderingen niet realiseerbaar zijn, terwijl ze hem wel een kans willen geven er weer boven op te komen. Dit lukt en in 1962 en 1963 worden winsten gemaakt van *f* 100.000,- per jaar.

Op grond van het voorgaande zouden de verliezen van 1959 en 1960 ad. *f* 200.000,- gecompenseerd kunnen worden met de winsten 1962 en 1963 ad. *f* 200.000,-, terwijl de boekwinst door kwijtschelding ad. *f* 200.000,- als gevolg van de oninbaarheid fiscaal buiten beschouwing zou blijven.

Deze consequenties heeft de belastingrechter minder gewenst geacht en in twee voor de inkomstenbelasting gewezen - en in de literatuur zeer omstreden - arresten is hiertegen dan ook stelling genomen.

De situatie die ten grondslag ligt aan het arrest H.R. van 6 april 1960, B.N.B. 1960/151 lijkt enigszins op die van het hierbovengeplaatste voorbeeld.

Zowel het Hof als de Hoge Raad konden zich niet verenigen met het wat merkwaardige effect, dat de kwijtschelding geen winst oplevert, zodat de verliescompensatie met overige winsten kan plaats vinden. Van dubbel-op wilden beide instanties niet weten. Het Hof kwam tot de volgende oplossing: als de schuld meebepalend is voor het te verrekenen verlies van een bepaald boekjaar, behoort bij kwijtschelding van de schuld - onverschillig of de vordering inbaar is of niet - met de hieruit voortvloeiende boekwinst ook rekening gehouden te worden, omdat het incongruent is om ter bepaling van het verlies de schuld volledig in aanmerking te nemen doch hem bij de berekening van de winst uit te schakelen. Het Hof fingeert als het ware de inbaarheid van de vordering, ook al staat het vast dat deze oninbaar is. Er is hier dus van een fictie sprake en deze leveren in het fiscale recht veelal geen hechte basis op voor een juiste belastingheffing.

Anders dan het Hof gaat de Hoge Raad wel uit van de onverhaalbaarheid van de schuld. Maar, zegt de Hoge Raad, als in 1961 bij de kwijtschelding de vordering van de crediteuren oninbaar blijkt te zijn, dan mag met dezelfde schuld in 1960 niet voor de nominale waarde rekening gehouden worden. In het arrest B.N.B. 1961/55, handelend over dezelfde materie, beroept de H.R. zich daarvoor op het goede koopmansgebruik.

Dit standpunt komt er op neer, dat als een ondernemer voor *f* 100.000,- goederen koopt en de koopsom schuldig blijft, hij deze koopsom niet mag passiveren als zijn vermogenssituatie zodanig is, dat de crediteur zijn vordering ad. *f* 100.000,- niet zal kunnen innen. Met andere woorden: goed koopmansgebruik schrijft voor om door het waarden van een zojuist ontstane schuld op nihil een bedrijfsverlies te beperken als deze schuld - gezien de werkelijke vermogenstoestand van de debiteur op balansdatum - niet voldaan kan worden.

Ik zie in deze opvatting een bron voor praktische moeilijkheden. Uit de eerder vermelde uitspraak B.N.B. 1962/233 volgt dat goedkoopmansgebruik in het

algemeen toelaat met de schulden - ook al zouden deze tijdelijk of duurzaam niet verhaalbaar blijken - toch voor de nominale waarde rekening te houden. In deze uitspraak handelt het om een ondernemer die in 1961 failliet verklaard werd; in 1960 had hij al grote verliezen geleden, die hij via carry-back met zijn positief inkomen 1959 wilde verrekenen. De inspecteur weigerde dit en beriep zich daartoe op B.N.B. 1960/151. De crediteuren hadden van hun schulden niets kwijtgescholden. Het Hof overwoog dat een ondernemer bij de berekening van het bedrijfsresultaat over enig jaar geen rekening behoeft te houden met de op grond van de vermogenstoestand van de ondernemer op het einde van het jaar bestaande mogelijkheid of waarschijnlijkheid dat de ondernemer aan de op hem rustende verplichting tot voldoening van zijn schulden voorshands niet zal kunnen voldoen. Dit wordt niet anders - aldus het Hof - indien de ondernemer, zoals in casu, kort daarna in staat van faillissement wordt gesteld, teminder indien in dat faillissement geen accoord is aangeboden, noch de aanbieding daarvan is te voorzien, doch integendeel gehele of gedeeltelijke voldoening der schulden te enigertijd niet uitgesloten moet worden geacht.

Zolang geen accoord is aangeboden of kwijtschelding verleend bestaat altijd nog de kans dat de ondernemer er weer boven op komt. In deze situatie lijkt het me onjuist om de waardering van de schuld afhankelijk te stellen van de momentopname, die de balansdatum toch is. Is werkelijk voor de inbaarheid van een vordering de situatie van het vermogen van de schuldenaar op één moment doorslaggevend? Met name waar het de crediteuren betreft is voldoen aan de verplichtingen n.m.m. evenzeer afhankelijk van dynamische factoren, zoals de bereidwilligheid van leveranciers om te blijven leveren, de afzetmogelijkheden, de prijsontwikkeling etc. Ik acht daarom de uitspraak van het Hof principieel juist.

Wat opvalt in de arresten B.N.B. 1960/151 en 1961/55 is dat één of twee verliesjaren gevolgd worden door een jaar, waarin schulden worden kwijtgescholden. Ook betreft het in beide gevallen normale te verrekenen verliezen en niet aanloopverliezen.

Het verlies behoefde dus niet op een bepaald moment door de fiscus te worden vastgesteld, doch de vaststelling kon beïnvloed worden door later optredende factoren.

Zouden - zie mijn voorbeeld - de verliezen van 1959 en 1960 ad. f 100.000,- per jaar aanloopverliezen geweest zijn, dan hadden deze bij beschikking moeten worden vastgesteld in de loop van de normale aanslagregeling. Hiertegen hadden dan de normale middelen opengestaan. Gezien het algemene goedkoopmansgebruik inzake de passivering van schulden - zoals het in B.N.B. 1962/233 nog eens is weergegeven - is het niet aannemelijk dat daarbij dan de handelsschulden - voorzover op balansdatum niet te voldoen - zouden worden uitgeschakeld en dus het verlies beperkt. Kwijtschelding vervolgens in 1961 van dan onverhaalbare schulden zou dan n.m.m. i.v.m. de oninbaarheid niet tot winst aanleiding geven, terwijl het wel zeer kwestieus is of alsnog navordering over de jaren 1959 en 1960 zou kunnen plaatsvinden, als het inkomen na eliminatie van de schuld positief zou zijn.

Omdat normale verliezen niet bij beschikking worden vastgesteld en verschilpunten ten aanzien van de grootte eerst bij compensatie in een later positief jaar kunnen worden beslecht, is de verleiding groot om bij een latere kwijtschelding van schulden, de oninbaarheid die hieruit kan worden afgeleid, terug te schuiven tot de voorafgaande verliesjaren. Ook de belastingrechter is in B.N.B. 1960/151 en 1961/55 voor deze verleiding bezweken.

Het zou daarom m.i. wenselijk zijn om ook de normale compenseerbare verliezen door de fiscus in het kader van de aanslagregeling bij beschikking te doen vaststellen. Al is het in principe juist, dat iedere aanslag op zichzelf, dus los van voorgaande of volgende aanslagen wordt vastgesteld, dit behoeft - en behoort - toch niet tot gevolg te hebben, dat voor het verlies over 1959 dat verrekend kan worden met de positieve resultaten van het jaar 1961, gegevens uit 1961 medebepalend zijn. Of - sterker nog - dat een verlies van 1955, dat voor verrekening met een positief resultaat in 1961 in aanmerking kan komen, alsnog blijkt niet te bestaan, omdat in 1961 crediteuren een aanzienlijke niet te realiseren schuld kwijtschelden. Het is n.m.m. voor de rechtszekerheid van essentieel belang, dat belastingplichtigen niet zo lang in onzekerheid gelaten worden omtrent een zo belangrijke fiscale factor als de te verrekenen verliezen.

Mijn slotsom voor wat betreft de kwijtschelding van bedrijfsschulden in de winstfeer is, dat het algemene principe een bevredigend resultaat geeft. Kwijtschelding van verhaalbare schulden levert terecht winst op, terwijl kwijtschelding van onverhaalbare schulden even terecht het bedrijfsresultaat niet beïnvloedt. In de eliminering van het dubbele voordeel is de jurisprudentie niet op een aanvaardbare wijze geslaagd. De opvatting van het Hof (in B.N.B. 1960/151) gaat uit van een fictie omtrent de inbaarheid van de vorderingen op het moment van de kwijtschelding. Het standpunt van de Hoge Raad betekent een omwringing van het juiste koopmansgebruik om schulden voor het nominale bedrag te passiveren. De praktische consequentie is dat er botsingen ontstaan tussen dit juiste koopmansgebruik, zoals het nog eens is weergegeven in B.N.B. 1962/233, en het voorschrift van de Hoge Raad om ingeval van verliezen de schulden op hun innerlijke mérites te beschouwen en daarom lager te waarderen, zodat het verlies kleiner wordt. Het voorschrijven van een beschikking ter vaststelling van het verrekenbare verlies betekent een praktische oplossing, maar werkt het voortduren van het dubbele voordeel in de hand. Slechts wetswijziging kan hierin voorzien. Voor ons is daarom van belang wat het Ontwerp I.B. 1960 in casu te zeggen heeft. Doch alvorens hiervan kennis te nemen, bezien wij eerst nog de regeling van het Besluit Vennootschapsbelasting 1941.

3. Kwijtschelding van schulden en de vennootschapsbelasting

Art. 6, lid 2, Vpb. zorgt er voor, dat de winstberekening voor de vennootschapsbelasting in sterke mate is afgestemd op die voor de inkomstenbelasting. Er blijven verschillen; zij moeten hetzij voortvloeien uit het verschil in wezen tussen de belastingplichtigen voor de venn.bel. en natuurlijke personen of berusten op bepalingen van het Besluit op de Vennootschapsbelasting. Hieruit mag n.m.m. afgeleid worden, dat de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting divergeren op het terrein, dat het object van deze beschouwing is, en wel omdat art. 12 Vpb. een regeling op dit gebied geeft. Gezien de zeer sterke binding tussen beide regelingen komt het mij verdedigbaar voor om de divergentie tot het hoogst nodige te beperken. Wat in de Inkomstenbelasting voor de kwijtschelding van schulden geldt, geldt in deze opvatting ook voor de vennootschapsbelasting, behalve voor zover art. 12 Vpb. dwingt om hiervan af te wijken. Art. 12 geeft een objectieve vrijstelling voor reorganisatiewinsten, d.w.z. voor winsten ontstaan door het prijsgeven van rechten van schuldeisers ter bevordering van een reorganisatie van de belastingplichtige. Voorzover in het jaar van de kwijtschelding

verliezen zijn geleden en voorzover er nog te compenseren verliezen zijn in de zin van art. 6, lid 1 Vpb. worden deze echter met de reorganisatieboekwinst verrekend. Deze regeling betreft *alle* nog te verrekenen verliezen, dus de aanloopverliezen, de verliezen over de laatstverlopen zes jaren en het verlies over het volgende jaar (carry-back). Toen art. 12 werd geredigeerd bestond de carry-back nog niet. In de literatuur wordt algemeen bezwaar gemaakt tegen verrekening van het carry-back verlies met de reorganisatieboekwinst van het voorgaande jaar (vergelijk o.a. Belastingen, 7e druk, door A. J. van Soest en J. van Soest, bij art. 12).

Deze verrekening vormt een onlogisch element in het systeem van art. 12. Ik zou nu het systeem voor de Venn. bel. in het kort als volgt willen omschrijven.

De zakelijke kwijtschelding van een schuld - in het algemeen - leidt tot een winst tot het bedrag waarvoor de schuld was gepassiveerd. Voorzover op het moment van de kwijtschelding de vordering niet inbaar is gezien de algehele vermogenstoestand van de debiteur, levert de kwijtschelding geen winstbestanddeel op. Zijn er verliezen, die nog gecompenseerd kunnen worden, dan acht ik - in het algemeen - B.N.B. 1960/151 en B.N.B. 1961/55 niet van toepassing, omdat ik ook voor de I.B. aan de juistheid van deze arresten twijfel, gezien hun in strijd komen met het goede koopmansgebruik.

Vindt de kwijtschelding zijn oorzaak in een financiële reorganisatie van de debiteur dan geldt art. 12 Vpb. Voor het begrip financiële reorganisatie verwijs ik naar A. I. Diepenhorst: Structuur en Politiek, hoofdstuk 9 (1961), (blz. 101 e.v.). Dit betekent dat de reorganisatieboekwinst vrijgesteld is, onverschillig of de vordering realiseerbaar was of niet. Zijn er nog te verrekenen verliezen, dan is er slechts ruimte voor de vrijstelling voorzover de reorganisatieboekwinst het bedrag van alle onverrekenende verliezen te boven gaat.

Tenslotte wil ik er uitdrukkelijk op wijzen, dat over deze materie in de fiscale literatuur lang geen eenstemmigheid bestaat.

4. De regeling in de Ontwerpen Wet I.B. 1960 en Wet Vpb. 1960

Evenals art. 6, lid 2 van het Besluit Vpb. voor de winstberekening verwees naar het Besluit I.B., verwijst ook art. 7, lid 1 van het Ontwerp Wet Vpb. 1960 naar de winstbepalingsartikelen van het Ontwerp Wet I.B. 1960. Een artikel als art. 12 oud. Vpb. ontbreekt in het Ontwerp Wet Vpb. 1960. Wij zullen dus terzake van ons onderwerp ons licht moeten opsteken bij het Ontwerp Wet I.B. 1960. In art. 8, letter b van dit Ontwerp treffen wij het volgende aan:

Tot de winst behoren niet:

voordelen verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers, voorzover deze voordelen de som van het verlies dat overigens mocht zijn geleden en de op de voet van Hoofdstuk IV te verrekenen verliezen uit het verleden overtreffen.

In hoofdstuk IV treffen we de aanloopverliezen aan, evenals de compensatieregeling met de verliezen van de zes voorgaande jaren en één volgend jaar. In zoverre is er dus niets nieuws onder de zon. De normale verliezen worden in het Ontwerp ook niet bij beschikking vastgesteld.

Aan de M. v. T. ontleen ik indirect het volgende: (Blz. 21 Wet op de Inkomstenbelasting 1960, Vakstudie XA. Uitgaaf Kluwer, Deventer)

„In onderdeel b. van art. 8 is een bepaling opgenomen welke de fiscale gevolgen

voor de kwijtschelding van schulden regelt. Door het opnemen van deze bepaling in art. 8 wordt bereikt dat belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting in gelijke mate aan haar werking zijn onderworpen. De regeling sluit aan bij hetgeen op dit punt reeds met betrekking tot de inkomstenbelasting geldt, namelijk dat vrijgesteld wordt het voordeel ontstaan door kwijtschelding van schulden indien deze kwijtschelding rechten betreft welke niet voor verwezenlijking vatbaar zijn. Voorkomen moet worden dat naast de vrijstelling van het vermelde voordeel de verrekenbare verliezen uit het verleden onaangetaast zouden blijven; dat wordt bereikt door slechts dat gedeelte van het kwijtscheldingsvoordeel vrij te stellen dat de som van de verrekenbare verliezen van vorige jaren en het verlies dat over het jaar zelf overigens is geleden te boven gaat. Het in aftrek brengen van verliezen is beperkt tot verliezen uit het verleden, daar het onbevredigend geacht wordt dat op de voor een bepaald jaar berekende vrijstelling van voordelen verkregen door kwijtschelding van schulden, zou moeten worden teruggekomen voorzover het inkomen van de belastingplichtigen in het volgende jaar negatief is."

De synchronisatie van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting kan n.m.m. slechts toegejuicht worden. Deze bevordert de rechtszekerheid nu hiermee een einde gemaakt wordt aan de onzekerheden die tot op de huidige dag op dit punt bestaan. Hetzelfde geldt voor de regeling van de verrekening van de kwijtscheldingsboekwinst met het saldo van de nog te verrekenen verliezen, met uitzondering van het verlies van het volgende jaar (carry-back).

Gaat men uit van mijn standpunt, dat de principes van de I.B. in casu ook op de vennootschapsbelasting van toepassing zijn behalve voorzover art. 12 Vpb. hiervan uitdrukkelijk afwijkt dan schuilt in het verschil tussen nu en straks voor de vennootschapsbelasting geen voordeel voor de bel. pl. In de I.B. zijn kwijtscheldingswinsten belast, voorzover de kwijtschuldigen schuld voor de crediteur te realiseren is. De vennootschapsbelasting is iets ruimer voorzover het reorganisatie-winsten betreft: deze zijn vrijgesteld ook als ze realiseerbaar zijn. In de Ontwerpen vervalt deze verruiming. Praktisch zal het niet veel verschil uitmaken, omdat kwijtschelding van nog te realiseren schulden ook in het kader van een reorganisatie, wel tot de uitzonderingen zal behoren.

Huldigt men voor de huidige wetgeving het standpunt, dat art. 12 Vpb. voor deze belasting de gevolgen van de kwijtschelding van schulden volledig regelt, dan kan men de Ontwerpen als een verruiming van de mogelijkheden zien voor de vennootschapsbelasting. In deze opvatting worden - in de huidige situatie - reorganisatie-winsten vrijgesteld, onverschillig of de schulden realiseerbaar waren of niet. Kwijtschelding van alle andere schulden leidt tot kwijtscheldingswinsten, ook als het niet realiseerbare schulden betreft. De Ontwerpen stellen ook deze op niet-realiseerbare schulden gebaseerde kwijtscheldingswinsten vrij; daar staat dus tegenover dat de reorganisatie-winsten als gevolg van kwijtschelding van realiseerbare schulden in de toekomst wel belast worden. Zoals hierboven bleek, acht ik dergelijke reorganisatie-winsten echter slechts bij uitzondering aanwezig, zodat het hier om een welhaast imaginair nadeel gaat.

Hoe dat ook zij, er is een lange weg afgelegd om tot de eenvoudige en n.m.m. goed doordachte regeling van art. 8, letter b Wet I.B. 1960 te komen. Als deze regeling te zijner tijd ongewijzigd tot wet wordt, behoort een groot gedeelte van de huidige problematiek rondom de fiscale consequenties van de kwijtschelding van schulden tot het verleden. En dat zal wel niemand betreuren.