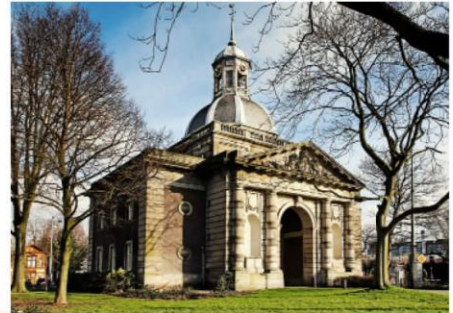




de Nederlandse
Orde van
Belastingadviseurs



Commissie Knelpunten



Samenloop kwijscheldingswinst- vrijstelling en verlies- verrekeningsregels





Colofon

Deze bijdrage is tot stand gekomen door de Commissie Knelpunten bestaande uit de NOB-leden Margriet Lukkien (voorzitter), Rhys Bane (secretaris), Paul Halprin, Nick van den Hoek, Nathalie Idsinga, Johan Koolen, Ivo Kuipers, Olaf Leurs, Touria El Ouardi, Richard de Voogd en Rian Waaijer.

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

@2023 Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Alle rechten voorbehouden.





Samenloop kwijtscheldingswinstvrijstelling en verliesverrekeningsregels

Artikel 20, tweede lid Wet Vpb in samenhang met artikel 8, eerste lid Wet Vpb jo. Artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a Wet IB

Inleiding

De Commissie Knelpunten van de NOB heeft als speerpunt bijdragen te leveren aan bestaande fiscale wet- en regelgeving, daar waar er signalen zijn dat deze in de praktijk knelt. Het kan daarbij gaan om knellende wetgeving, knellende uitvoering en/of knellende rechtsbescherming. De Commissie Knelpunten heeft signalen ontvangen dat de per 1 januari 2022 ingevoerde verliesverrekeningsregels in de vennootschapsbelasting knellen als het gaat om de samenloop met andere regelingen in de vennootschapsbelasting. Het meest in het oog springend is de samenloop met de kwijtscheldingswinstvrijstelling.

Samenvatting

Per 1 januari 2022 zijn de regels voor verrekening van verliezen voor de vennootschapsbelasting aangepast. De aanleiding van deze wetwijziging ligt in het op 15 april 2020 gepubliceerde rapport 'Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting' gepubliceerd door de Adviescommissie belastingheffing van multinationals (hierna: de Commissie Ter Haar I). Het doel van de wetwijziging is ervoor te zorgen dat multinationals in een jaar waarin zij winst maken, altijd vennootschapsbelasting betalen.

De nieuwe verliesverrekeningsregels in de vennootschapsbelasting frustreren de werking van andere fiscale regelingen, doordat de wetgever niet heeft willen voorzien in een samenloopregeling. Een voorbeeld waarbij dit wringt, is de kwijtscheldingswinstvrijstelling. Als een belastingplichtige schulden heeft en deze schulden door de crediteur (gedeeltelijk) worden kwijtgescholden, bijvoorbeeld bij een crediteurenakkoord, dan levert dit in principe belastbare winst op. Omdat belastingheffing in deze situatie zou kunnen leiden tot het faillissement van de belastingplichtige, bestaat de kwijtscheldingswinstvrijstelling. Deze vrijstelling is oorspronkelijk ontstaan in jurisprudentie van de Hoge Raad (zie bijvoorbeeld HR 16 maart 1932, B, nr. 5188).





Door de samenloop van de huidige verliesverrekeningsregels en de kwijtscheldingswinstvrijstelling kan de belastingplichtige zich geconfronteerd zien met een aanslag vennootschapsbelasting. Als de (gedeeltelijke) kwijtschelding van de schulden boven een bepaald drempelbedrag uitkomt, zal er over deze papieren winst immers vennootschapsbelasting moeten worden betaald, waardoor de belastingplichtige alsnog in staat van faillissement kan raken. Dit lijkt in strijd te zijn met de gedachte achter de kwijtscheldingswinstvrijstelling.

De samenloop kan onder andere faillissementen veroorzaken die voorkomen hadden kunnen worden, bijvoorbeeld bij een doorstart na een crediteurenakkoord, met het daarbij behorende verlies aan banen en economische activiteit. De samenloop kan ook een crediteurenakkoord in de weg staan. Dat kan naar de mening van de Commissie Knelpunten niet de bedoeling zijn van de nieuwe verliesverrekeningsregels.

De Commissie doet dan ook het voorstel om de tekst van artikel 20 lid 2 Wet Vpb 1969 zodanig aan te passen dat deze niet meer resulteert in uitkomsten die in de weg staan aan andere wettelijke bepalingen. Ten aanzien van de kwijtscheldingswinstvrijstelling betekent dit dat de nieuwe verliesverrekeningsregels worden 'uitgezet' als een belastingplichtige kwijtscheldingswinst realiseert.

Achtergrond

De kwijtscheldingswinstvrijstelling is een vrijstelling die van toepassing is op een (boek)winst die ontstaat door de vrijval van een verplichting (schuld) aan een andere partij, door kwijtschelding van deze verplichting. Dit geldt alleen voor zover het een zakelijke kwijtschelding¹ betreft en 'voorzover de voordelen [het verlies] dat overigens mocht zijn geleden en de volgens [Hoofdstuk IV van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969] te verrekenen verliezen overtreffen'.

De ratio van de vrijstelling (die oorspronkelijk is ontwikkeld door de Hoge Raad²) is om fiscale belemmeringen weg te nemen bij de sanering van vorderingen op verlieslijdende ondernemingen. Zonder de vrijstelling zou een schuldeiser minder snel bereid zijn aan een schuldsanering mee te werken, omdat hij hiermee zijn verhaalsmogelijkheden op de verlieslijdende onderneming verder beperkt³.

¹ Op grond van het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001 (via art. 8, eerste lid Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Dit volgt mede uit dat het moet gaan om "niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers".

² Bijvoorbeeld HR 16 maart 1932, B. nr. 5188.

³ Mede in verband met de bevoorrechte positie van de fiscus als schuldeiser.





Door de wetssystematiek en de per 1 januari 2022 geïntroduceerde verliesverrekeningstemporiseringsmaatregel in de vennootschapsbelasting, komt de kwijtscheldingswinstvrijstelling niet meer volledig tot zijn recht.

Analyse

De hoogte van de kwijtscheldingswinstvrijstelling komt aan bod bij de bepaling van de belastbare winst (artikel 7, derde lid Wet op de vennootschapsbelasting 1969), terwijl verliesverrekening aan bod komt bij de bepaling van het belastbare bedrag (artikel 7, tweede lid Wet op de vennootschapsbelasting 1969):

De hoogte van de vrijstelling bedraagt:

- *Het voordeel verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers (het bedrag aan kwijtgescholden schuld);*
- *Verminderd met de som van het jaarverlies in het jaar van kwijtschelding en de totale op de voet van Hoofdstuk IV van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te verrekenen verliezen.*

Zonder de verliesverrekeningstemporiseringsmaatregel (artikel 20, tweede lid Wet op de vennootschapsbelasting 1969) is de uitkomst in lijn met doel en strekking van de kwijtscheldingswinstvrijstelling: alle op de voet van Hoofdstuk IV van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te verrekenen verliezen worden in dat geval verrekend met de kwijtscheldingswinst (om te voorkomen dat er een dubbel voordeel zou worden verleend) en het meerdere wordt dan vrijgesteld om fiscale belemmeringen weg te nemen bij de sanering van vorderingen op verlieslijdende ondernemingen.

Door de verliesverrekeningstemporiseringsmaatregel komt de regeling niet in alle gevallen tot zijn recht en zal bijvoorbeeld in de situatie dat de kwijtscheldingswinst de som van het jaarverlies in het jaar van kwijtschelding en de totale op de voet van Hoofdstuk IV van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te verrekenen verliezen overtreft belasting moeten worden betaald⁴, waardoor de kwijtscheldingswinstvrijstelling haar doel niet treft.

⁴ Aannemende dat de kwijtscheldingswinst meer bedraagt dan het drempelbedrag van EUR 1 miljoen onder de verliesverrekeningstemporiseringsmaatregel.





Aanbeveling

Wij hebben daarvoor twee mogelijke oplossingsrichtingen overwogen, waarbij de volgende oplossingsrichting het meeste recht doet aan de doelstelling van de kwijtscheldingswinstvrijstelling en de verliesverrekeningstemporiseringsmaatregel:

De verliesverrekeningstemporiseringsmaatregel is niet van toepassing voorzover dit verlies zou worden afgezet tegen kwijtscheldingswinst.⁵

Deze oplossing is het meest in lijn met de ratio van de kwijtscheldingswinstvrijstelling (fiscale belemmeringen weg te nemen bij de sanering van vorderingen op verlieslijdende ondernemingen, zonder dubbele voordelen toe te kennen), zonder dat deze de kwijtscheldingswinstvrijstelling ruimer zou maken dan dat die was.

Deze oplossingsrichting zou wetstechnisch een aanpassing van artikel 20, tweede lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vergen, bijvoorbeeld door toevoeging van de volgende zin (of een variant hierop):

“De tweede volzin is niet van toepassing voor zover de winst ontstaat door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers in de zin van artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a van de Wet inkomstenbelasting 2001.”

⁵ Duitsland lijkt deze benadering te kennen in § 3a ESTG. Zie Ravelli “NFR 2023/144 - verliestemporisering als (individual) excessive burdens”

