



## UvA-DARE (Digital Academic Repository)

### Fokker II-arrest en het keurlonenarrest; aftrek van niet betaalde kosten (samen met C.B. Bavinck) WFR 2023/2

Cornelisse, R.P.C.

**Publication date**

2023

**Document Version**

Final published version

**Published in**

Weekblad voor Fiscaal Recht

**License**

Article 25fa Dutch Copyright Act (<https://www.openaccess.nl/en/in-the-netherlands/you-share-we-take-care>)

[Link to publication](#)

**Citation for published version (APA):**

Cornelisse, R. P. C. (2023). Fokker II-arrest en het keurlonenarrest; aftrek van niet betaalde kosten (samen met C.B. Bavinck) WFR 2023/2. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2023.

[https://www.inview.nl/document/ide1c0ff4e7d884ed494b5d760707e0af7?ctx=WKNL\\_CSL\\_183](https://www.inview.nl/document/ide1c0ff4e7d884ed494b5d760707e0af7?ctx=WKNL_CSL_183)

**General rights**

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

**Disclaimer/Complaints regulations**

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

*UvA-DARE is a service provided by the library of the University of Amsterdam (<https://dare.uva.nl>)*

# Fokker II-arrest en het keurlonenarrest; aftrek van niet-betaalde kosten?

WFR 2023/2

**Na het arrest Fokker II is het de vraag of het keurlonenarrest is achterhaald. Schrijvers menen van niet. Voor de bepaling van de totaalwinst is Fokker II beslissend, maar voor de bepaling van de jaarwinst het keurlonenarrest. Het in dat arrest geformuleerde criterium (zo goed als zeker is dat de kosten niet zullen worden betaald) zou ook beslissend moeten zijn voor de vraag of gepassiveerde kosten in een later jaar (belast) moeten vrijvallen. Op deze wijze wordt een juiste vaststelling van de totaalwinst bereikt.**

## 1. Inleiding

Het Fokker II-arrest (*BNB 2003/44*)<sup>2</sup> van de Hoge Raad kan als een klassieker in de sfeer van de vennootschapsbelasting worden aangemerkt. In Fokker II overwoog de Hoge Raad dat de onmogelijkheid van de debiteur de op hem rustende schuld(en) te voldoen niet leidt tot het in aanmerking nemen van belaste (vrijval)winst. In HR, *BNB 2022/112*<sup>3</sup> heeft de Hoge Raad dit oordeel als uitgangspunt genomen, oordelend (r.o. 4.2.2):

“Ook bij de debiteur valt het debiteurenrisico met betrekking tot de renteschuld op een onzakelijke lening, na het ontstaan daarvan, in beginsel buiten de ondernemingsfeer. En ook de debiteur zal de vervallen rente met het oog op een juiste vaststelling van de totaalwinst moeten waarderen op de waarde die op dat moment aan die renteschuld in het economische verkeer kan worden toegekend. Anders dan bij de crediteur moet die waarde bij de debiteur, ook in het geval deze betalingsproblemen heeft, in beginsel worden gesteld op het nominale bedrag van de renteschuld. De debiteur wordt namelijk niet van de renteschuld bevrijd vanwege zijn eigen betalingsonmacht. Waardering op een lager bedrag dan nominaal of op nihil vindt wel plaats in het geval dat al bij het vervallen van de rente vaststaat of zo goed als zeker is dat deze rente gedeeltelijk respectievelijk geheel niet hoeft te worden betaald.”<sup>4</sup>

Na het Fokker II-arrest is het de vraag of en zo ja in hoeverre het hierna te bespreken keurlonenarrest (*BNB 1997/78*)<sup>5</sup> nog van toepassing is. In dat arrest overwoog de Hoge Raad:

“Het Hof heeft geoordeeld dat het zo goed als zeker is dat B BV het restant van haar schuld aan de Staat nimmer zal voldoen. Dit oordeel is van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk zodat het in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden.

Uitgaande van dit oordeel, heeft het Hof terecht geoordeeld dat in belanghebbendes fiscale balans ultimo 1990 de (resterende) schuld van B BV aan de Staat op nihil diende te worden gewaardeerd.”

Bij het antwoord op die vraag speelt een rol dat het Fokker II-arrest betrekking heeft op de totaalwinst en het keurlonenarrest op de jaarwinst. In dit artikel zullen wij aan de hand van de relevante jurisprudentie de verhouding tussen het Fokker II-arrest en het keurlonenarrest bespreken. In aansluiting daarop zullen wij de vraag aan de orde stellen of de huidige rechtspraak van de Hoge Raad (en dan in het bijzonder het Fokker II-arrest) betreffende het in aanmerking nemen van niet-voldane kosten wel in alle gevallen tot een goede uitkomst leidt. Ten slotte zullen wij aandacht besteden aan het oordeel van de Hoge Raad dat wel van een belaste vrijval van een schuld sprake kan zijn bij een tot een fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij waarbij de staat van faillissement wordt opgeheven wegens gebrek aan baten. Wij ronden af met een conclusie.

## 2. Overzicht relevante jurisprudentie

Het eerste te bespreken arrest is het keurlonenarrest (*BNB 1997/78*). Dit arrest betrof het geval waarbij een tot een fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij een schuld had jegens de Staat der Nederlanden (ter zake van verschuldigde keurlonen voor de keuring van vlees). De dochtermaatschappij had een deel van de schuld voldaan maar na die betaling was zij niet bij machte het restant van die schuld te voldoen. Toch wenste de fiscale eenheid het resterende bedrag van de schuld (inclusief wettelijke rente) door middel van de *vorming* van een voorziening keurlonen ten laste van de winst te brengen. De Hoge Raad overwoog (zoals hiervoor al deels is aangehaald) dienaangaande:

“-3.3. Voor het Hof was – voor zover in cassatie van belang – tussen partijen in geschil of belanghebbende ul-

<sup>1</sup> Bernard Bavinck was tot 1 oktober 2016 raadsheer in de Hoge Raad. Rob Cornelisse is verbonden aan de UvA, het Amsterdam Centre for Tax Law en als of counsel aan Loyens & Loeff N.V.

<sup>2</sup> HR 18 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE3269, *BNB 2003/44*, m.nt. G.T.K. Meussen.

<sup>3</sup> HR 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1086, *BNB 2022/112*, m.nt. R.J. de Vries.

<sup>4</sup> In het citaat zijn de verwijzingen naar de voetnoten niet opgenomen. In het arrest wordt in deze r.o. uitdrukkelijk verwezen naar het Fokker II-arrest.

<sup>5</sup> HR 27 november 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1768, *BNB 1997/78*, m.nt. J. Hoogendoorn.

timo 1990 een bedrag ter grootte van de resterende schuld aan de Staat als juridische verplichting mag passiveren.

-3.3. Het Hof heeft geoordeeld dat het zo goed als zeker is dat B BV het restant van haar schuld aan de Staat nimmer zal voldoen. Dit oordeel is van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk zodat het in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden.

Uitgaande van dit oordeel, heeft het Hof terecht geoordeeld dat in belanghebbendes fiscale balans ultimo 1990 de (resterende) schuld van B BV aan de Staat op nihil diende te worden gewaardeerd.”

Voor de goede orde zij opgemerkt dat – zoals de Hoge Raad in zijn overwegingen tot uitdrukking brengt – in dit geval sprake was van schuld en niet van een voorziening. Kort maar krachtig heeft de Hoge Raad beslist dat van het opvoeren van een schuld voor het nominale bedrag van die schuld op de fiscale balans geen sprake kan zijn indien zo goed als zeker is dat die schuld nimmer zal worden voldaan. Dit op basis van goed koopmansgebruik gebaseerde oordeel leidt er (tevens) toe dat door het weigeren van het opvoeren van de desbetreffende schuld de totaalwinst op een zuivere wijze wordt vastgesteld (namelijk geen aftrek van kosten die nimmer zullen worden voldaan).

In het Fokker II-arrest heeft de Hoge Raad ter zake van het doen *vrijvallen* van een schuld als vereiste geformuleerd:

“indien vaststaat of zo goed als zeker is dat een ondernemer bepaalde ondernemingsschulden niet of niet volledig behoeft te voldoen, daardoor voor die ondernemer een vermogensvermeerdering optreedt die als winst uit onderneming in de zin van evenbedoeld artikel 7 moet worden beschouwd.”

Het verschil in de formulering van deze passage in vergelijking met het keurlonenarrest (nimmer zal voldoen) is niet onbelangrijk. In de formulering van Fokker II moet de oorzaak van het niet-voldoen in het (niet-)handelen van de crediteur liggen terwijl in de formulering van het keurlonenarrest ook als oorzaak de slechte solvabiliteit van de debiteur kan zijn.<sup>6</sup> Daarnaast is van belang, zoals in de inleiding reeds is opgemerkt, vast te stellen dat het keurlonenarrest betrekking heeft op de jaarwinst terwijl Fokker II betrekking heeft op de totaalwinst. Na het Fokker II-arrest heeft de Hoge Raad een tweetal arresten gewezen die de vraag doet rijzen of de Hoge Raad afstand heeft genomen van het keurlonenarrest dat zoals hiervoor is opgemerkt ziet op het *opvoeren* van een schuld (voor haar nominale bedrag).

Het eerste geval betreft HR, *BNB 2004/152*.<sup>7</sup> Belanghebbende had een schuld jegens de bank en in geding was of

hij in het desbetreffende jaar de door de bank op die schuld bijgeschreven rente ten laste van zijn winst kon brengen. Het Hof had feitelijk vastgesteld (vergelijk r.o. 3.2 van het arrest) dat door belanghebbende de door de bank bijgeschreven rente zo goed als zeker nimmer (ten dele) zal worden voldaan. Het door belanghebbende ingestelde beroep in cassatie wordt ongegrond verklaard onder andere op grond van de volgende rechtsoverweging:

“In voormelde rov. 4.1 ligt kennelijk besloten dat de verhoging van de schuldpositie op de balans per 31-12-1997 ten opzichte van die op de balans per 31-12-1996 niet reëel was, omdat moest worden aangenomen dat de crediteur (de bank) dat bijgeboekte bedrag niet zou invorderen (vgl. HR 18 oktober 2002, nr. 37 413, *BNB 2003/44*).”

De hiervoor aangehaalde rechtsoverweging en met name de verwijzing daarin naar Fokker II, is om twee redenen verwarrend. Ten eerste betrof het Fokker II-arrest niet het geval waarbij de *vorming* van een (rente)schuld in geding was maar de vraag of sprake was van een *vrijval* van een schuld als gevolg van de betalingsonmacht van de debiteur. Het oordeel van de Hoge Raad valt echter te begrijpen indien de Hoge Raad bedoeld zou hebben dat de renteschuld in beginsel mocht (moet?) worden gepassiveerd maar dat de schuld onmiddellijk moet vrijvallen omdat kennelijk uit de oordelen van het Hof moet worden afgeleid dat aangenomen moet worden dat vaststaat of zo goed als zeker is dat de debiteur de renteschuld niet behoeft te voldoen. Op dit punt komen wij later nog terug. Ten tweede zou gelet op de feitelijke vaststelling van het Hof (dat zo goed als zeker is dat de renteschuld door belanghebbende niet zal worden voldaan) een verwijzing naar het keurlonenarrest (*BNB 1997/78*) passend en voldoende zijn geweest.

Het tweede arrest waarin de Hoge Raad op verrassende wijze zijn oordeel heeft gemotiveerd betreft *BNB 2005/93*.<sup>8</sup> Het geval betrof wederom de aftrek van bijgeschreven rente (zij het in gelieerde verhoudingen). De Hoge Raad overwoog:

“Het Hof heeft geoordeeld dat goed koopmansgebruik met betrekking tot de aftrek van door een ondernemer schuldig geworden rente er toe noopt dat, in het geval van (rentedragend) bijgeschreven rente, de kans dient te worden geschat in hoeverre de tot hoofdsom geworden bijgeschreven rente zal worden afgelost. Het derde middel voert met juistheid aan dat dit oordeel uitgaat van een onjuiste rechtsopvatting. De omstandigheid dat een debiteur niet in staat is zijn schuld volledig af te lossen is op zichzelf voor hem geen reden voor afwaardering daarvan. Niettemin kan het middel niet tot cassatie leiden. De stukken van het geding laten geen

<sup>6</sup> Zie ook Meussen in zijn noot onder *BNB 2003/44*.

<sup>7</sup> HR 12 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8314, *BNB 2004/152*. Het betrof het geval van een IB-ondernemer.

<sup>8</sup> HR 3 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR6887, *BNB 2005/93*, m.nt. P.H.J. Essers.

andere gevolgtrekking toe dan dat de activiteiten van belanghebbende uiterlijk in 1994 zijn gestaakt en dat belanghebbende in ieder geval sedert 1994 geen activa meer bezat. Onder die omstandigheden moet worden aangenomen dat belanghebbende en haar aandeelhouder, aan wie belanghebbende de hoofdsom schuldig was, niet in werkelijkheid een verplichting van belanghebbende aan haar aandeelhouder ter zake van de hoofdsom rente te betalen hebben totstandgebracht dan wel gehandhaafd. Mitsdien is voor aftrek van rente geen plaats.”

De wijze waarop de Hoge Raad zijn oordeel motiveert is als verrassend te kenschetsen. Aangezien het ook hier ging om het opvoeren van een passiefpost en niet om de vrijval van een schuld had het geding in onze visie beslist moeten worden aan de hand van het keurlonenarrest. Daarbij zij nog wel aangetekend dat het Hof het keurlonenarrest in zoverre had miskend dat dit arrest vereist dat zo goed als zeker is dat de renteschuld niet zal worden voldaan terwijl het Hof slechts feitelijk had vastgesteld dat redelijkerwijs niet te verwachten was dat belanghebbende de over 1996 bijgeschreven rente in enige mate zou aflossen. Echter, dit impliceert niet dat zo goed als zeker is dat de bijgeschreven rente niet zal worden voldaan. Het komt ons voor dat meer voor de hand had gelegen, gelet op de onjuiste rechtsopvatting van het Hof, dat de Hoge Raad de uitspraak van het Hof zou hebben vernietigd en het geding had verwezen. Door een min of meer feitelijke vaststelling kon de Hoge Raad het geding toch zelf afdoen en het beroep ongegrond verklaren.

Naar onze mening is door de Hoge Raad met betrekking tot beide gevallen van bijgeschreven rente die aan de orde waren in de hiervoor behandelde arresten ten onrechte het geschil niet beslist aan de hand van het keurlonenarrest. Het ging immers in beide gevallen niet om de vrijval van een reeds gepassiveerde schuld maar om de *passivering* van een schuld.

Uiteraard is het speculatief maar de reden kan gelegen zijn in de omstandigheid dat de Hoge Raad van oordeel is – na het Fokker II-arrest – dat schulden steeds dienen te worden gepassiveerd en dat de vrijval van een schuld (ook een renteschuld) moet worden getoetst aan het criterium dat vaststaat of zo goed als zeker is dat de desbetreffende schuld niet hoeft te worden voldaan. Zulks zou zowel de verwijzing in HR, *BNB* 2004/152 naar het Fokker II-arrest verklaren als de inventieve wijze waarop de Hoge Raad in *BNB* 2005/93 de zaak zelf afdoet en de facto de passivering van de renteschuld heeft afgewezen. Dit zou betekenen dat het keurlonenarrest achterhaald is. Of die conclusie kan worden getrokken, hangt mede af van de duiding van het hierna te bespreken arrest *BNB* 2010/273.<sup>9</sup> Dit arrest betrof het geval van een in een fiscale eenheid opgenomen

dochtermaatschappij die door een afnemer in 2003 was gedagvaard in verband met het niet (dan wel niet geheel) nakomen van de op de dochtermaatschappij rustende verplichting tot het ontwerpen en leveren van een robot profile processing line. De fiscale eenheid wenste per ultimo 2001 – op basis van het baksteenarrest (*BNB* 1998/409)<sup>10</sup> – een voorziening te vormen ter zake van de door afnemer in te stellen schadeclaim. De *vorming* van de voorziening was in de optiek van de Hoge Raad niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik:

“-4.2.1. Het middel keert zich voorts tegen 's Hofs oordeel dat aan de vorming van de in geding zijnde voorziening niet in de weg staat dat A BV ter zake van de claim van B waarschijnlijk geen uitgaven zal doen, omdat het onbetaald blijven van schulden immers pas tot belastbare winst leidt op het tijdstip dat de debiteur de schulden niet meer behoeft te voldoen of, binnen een fiscale eenheid, nadat de gevoegde dochter is gefailleerd. Het middel betoogt dat het Hof met dit oordeel ten onrechte voorbij is gegaan aan de stelling van de Inspecteur dat goed koopmansgebruik niet toelaat een schuld op haar nominale bedrag te waarderen indien vaststaat dat de schuld gezien de vermogenspositie en de wil van de vennootschap niet betaald zal worden. In een dergelijk geval kan volgens het middel slechts een passiefpost worden gevormd tot maximaal het bedrag van het in de vennootschap aanwezige saldo van activa en passiva.

-4.2.2. Het middel slaagt in zoverre. Het is niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik om door middel van het opvoeren van een passiefpost kosten tot uitdrukking te brengen waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat deze nooit zullen worden betaald. Dat zou niet stroken met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realiteitsbeginsel. 's Hofs oordeel dat aan de vorming van de in geding zijnde voorziening niet in de weg staat dat A BV ter zake van de claim van B waarschijnlijk geen uitgaven zal doen, getuigt derhalve van een onjuiste rechtsopvatting.”

De beslissing van de Hoge Raad – inhoudende dat ter zake van de toekomstige uitgaven die voortvloeien uit de door de afnemer in te stellen schadeclaim geen passiefpost kan worden gevormd – is duidelijk maar de wijze waarop de Hoge Raad deze beslissing heeft verwoord, roept wel vragen op.<sup>11</sup> Laten wij vooropstellen dat indien de te vormen passiefpost een voorziening betreft die ziet op toekomstige uitgaven, waaraan geen juridische verplichting ten grondslag ligt, maar de desbetreffende toekomstige uitgaven wel voldoen aan de oorsprongseis en de toerekeningseis van het baksteenarrest de betalingsonmacht van de in een fiscale een-

<sup>9</sup> HR 25 juni 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BJ8485, *BNB* 2010/273, m.nt. A.O. Lubbers.

<sup>10</sup> HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, *BNB* 1998/409, m.nt. R.J. de Vries.

<sup>11</sup> Vergelijk ook hetgeen Lubbers opmerkt in onderdeel 4 van zijn noot bij dit arrest.

heid opgenomen dochtermaatschappij ertoe leidt dat vermoedelijk<sup>12</sup> niet wordt voldaan aan de derde voorwaarde van het baksteenarrest; namelijk dat er een redelijke mate van zekerheid is dat die toekomstige uitgaven zullen worden gedaan. Alsdan kan van het vormen van zo'n voorziening geen sprake zijn. In het middel (zie r.o. 4.2.1) wordt evenwel zowel gesproken van het vormen van een voorziening als het opnemen van een schuld voor haar nominale bedrag. Dat roept de vraag op of hetgeen de Hoge Raad in r.o. 4.2.2 tot uitdrukking brengt slechts ziet op het vormen van een voorziening dan wel (ook) op het opvoeren van een schuld<sup>13</sup> voor het nominale bedrag. In de tweede zin van deze rechtsoverweging gebruikt de Hoge Raad het woord "kosten". Omdat (nog) niet-betaalde kosten zowel in de vorm van een schuld als in een voorziening in aanmerking kunnen worden genomen, lijkt het erop dat de overweging zowel voor een schuld als voor een voorziening geldt. Dus ook bij het in aanmerking nemen van kosten in de vorm van een schuld (bijvoorbeeld achterstallige rente en huur) geldt dat dit niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik is wanneer het zo goed als zeker is (bijvoorbeeld door de slechte solvabiliteit van de debiteur) dat deze niet zullen worden betaald. De formulering van overweging 4.2.2 in algemene bewoordingen kan mogelijk zijn oorzaak vinden in de omstandigheid dat de feitenrechter niet heeft vastgesteld of in het onderhavige geval sprake was van een schuld dan wel van een voorziening.<sup>14</sup> Zulks impliceert onzes inziens dat – al had de Hoge Raad dat mogelijk ietwat scherper kunnen formuleren – HR, *BNB 2010/273* niet alleen op voorzieningen ziet maar tevens van toepassing is op schulden. Daarmee kan worden geconcludeerd dat het keurlonenarrest niet is achterhaald en dat het aan goed koopmansgebruik ontleende criterium (dat zijn grondslag vindt in het realiteitsbeginsel van goed koopmansgebruik) inhoudende dat indien ten tijde van het passiveren van een voorziening dan wel schuld vaststaat of zo goed als zeker is dat de desbetreffende uitgaven c.q. schuld niet zal worden voldaan de desbetreffende voorziening c.q. schuld niet kan worden opgevoerd. Zoals reeds hiervoor is opgemerkt, heeft dat tevens tot gevolg dat de totaalwinst niet wordt beïnvloed door kosten die niet zullen worden voldaan.

12 Vermoedelijk omdat niet geheel zeker is of het bij de derde voorwaarde er niet om gaat dat er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat een juridische verplichting ontstaat. De formulering "uitgaven (...) zich zullen voordoen" doet echter vermoeden dat het om een betaling gaat en dan is er ook geen redelijke mate van zekerheid wanneer de debiteur daarvoor niet voldoende solvabel is.

13 Uit HR 25 juli 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6600, *BNB 2001/1*, m.nt. R.J. de Vries kan worden afgeleid dat onder schulden in dit verband kunnen worden verstaan "juridisch afdwingbare en voldoende bepaalde verplichtingen".

14 Vergelijk onderdeel 5 van de conclusie van A-G Wattel bij dit arrest. Opgemerkt zij nog dat veelal wordt gesproken van een voorziening terwijl – getuige op de omschrijving van het begrip schuld door de belastingrechter – eerder een schuld bestaat. Naar onze mening is sprake van een voorziening indien aan de toekomstige uitgaven geen rechtsverhouding ten grondslag ligt (voorziening langs de lijnen van het baksteenarrest) dan wel er is wel degelijk sprake van een juridisch afdwingbare verplichting die echter onvoldoende bepaalbaar is. Wij zullen in het vervolg van het artikel abstraheren van de hiervoor genoemde tweede type voorziening.

### 3. De totaalwinst

De berekening van de totaalwinst wordt bepaald door de openingsbalans, de slotbalans en de bijzondere winstbepalingen in de Wet Vpb en Wet IB 2001 zoals die met betrekking tot vrijstellingen en niet-afrekbare bedragen. Het is de vraag of hierbij voor vennootschappen artikel 3.8 Wet IB 2001 een rol speelt. Die bepaling is met name van belang om bij een ondernemer/particulier de winst te beperken tot de voordelen en kosten die opkomen in het kader van de uitoefening van de onderneming. Bij een BV bevinden ten gevolge van artikel 2, lid 6, Wet Vpb het gehele vermogen en alle activiteiten zich echter binnen de belaste sfeer. Wanneer een dga privéaangelegenheden door zijn BV laat betalen, kunnen die niet ten laste van de winst worden gebracht. Dat niet op grond van artikel 8, lid 1, Wet Vpb, jo. artikel 3.8 Wet IB 2001, maar op grond van artikel 10, lid 1, letter a Wet Vpb (onttrekking).<sup>15</sup> Uit Fokker II blijkt echter dat artikel 3.8 Wet IB 2001<sup>16</sup> ook bij de belastingheffing van een vennootschap een rol speelt. Anders dan in de inkomstenbelasting waarin die bepaling een rol speelt bij de grensbepaling tussen privé en onderneming, speelt bij de belastingheffing van een vennootschap die bepaling kennelijk een rol bij de bepaling van de grens tussen vermogensmutaties vóór en na het eindigen van de belastingplicht. Het wegvallen van de na het verbindend worden van de slotuitdelingslijst na een faillissement onbetaald gebleven schulden vindt kennelijk plaats na de beëindiging van de belastingplicht.

De totaalwinst wordt met behulp van de regels van goed koopmansgebruik verdeeld over de jaren van de belastingplicht van het lichaam. De bepaling van de totaalwinst is hierdoor dominant ten opzichte van de jaarwinst.<sup>17</sup> Soms kan de jaarwinst echter bepalend zijn voor de uiteindelijke omvang van de totale winst. Dat is een gevolg van Fokker II. Hierna gaan wij daarop verder in.

Het keurlonenarrest en *BNB 2010/273* gaan over de bepaling van de jaarwinst; Fokker II over de totaalwinst. Recentelijk heeft de Hoge Raad een arrest gewezen dat meer duidelijkheid geeft over de waardering van schulden en voorzieningen in het kader van de totaalwinst: het arrest *BNB 2022/112*, waarvan r.o. 4.2.3 hiervoor al in de inleiding is aangehaald. In dat arrest was sprake van het opvoeren van een renteschuld voor het nominale bedrag. Deze passivering stond de Hoge Raad toe met als caveat:

"Waardering op een lager bedrag dan nominaal of op nihil vindt wel plaats in het geval dat al bij het vervallen van de rente vaststaat of zo goed als zeker is dat deze rente gedeeltelijk respectievelijk geheel niet hoeft te worden betaald."

15 Zie hierover Meussen in zijn noot onder *BNB 2003/44*, punt 2.

16 In de jaren waarop Fokker II betrekking had was artikel 7 Wet IB 1964 nog van toepassing.

17 Zie onder meer HR 24 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ1248, *BNB 2012/229*.

Daar waar in HR, *BNB* 2004/152, zoals hiervoor is uiteengezet, de betekenis van het Fokker II-arrest niet geheel duidelijk was, kan uit de hiervoor weergegeven rechts-overweging worden afgeleid dat het aan Fokker II ontleende criterium luidende: vaststaat of zo goed als zeker is dat de desbetreffende schuld niet behoeft te worden voldaan, niet alleen van betekenis is bij het vrijvallen van een schuld maar ook bij het in het kader van de bepaling van de totaalwinst opvoeren van een schuld. Overigens is er nog iets bijzonders aan de hand in HR, *BNB* 2022/122. Na het vervallen van de rentetermijn bevindt het debiteurenrisico zich (zij het “in beginsel”) in de optiek van de HR buiten de ondernemingsfeer (of liever de aandeelhoudersfeer c.q. de kapitaalsfeer). Op basis van deze zienswijze zal er toch ook in het geval dat de desbetreffende rentetermijn – bijvoorbeeld als gevolg van kwijtschelding – niet behoeft te worden voldaan, geen sprake zijn van een in aanmerking te nemen voordeel (vergelijk ook r.o. 2.4.2 van HR, *BNB* 2016/133, naar welk arrest door de Hoge Raad wordt verwezen in r.o. 4.2.2 van HR, *BNB* 2022/112) zodat van een belaste vrijval (na een eerste passivering) nimmer sprake kan zijn. Dit bijzondere element bevestigt onzes inziens dat het aan het Fokker II-arrest ontleende criterium thans niet alleen ziet op de vrijval van een schuld maar tevens op het passiveren van een schuld (in ieder geval voor wat betreft kosten).

Op basis van de huidige rechtspraak kan de conclusie getrokken worden dat er thans twee aanvliegroutes zijn die ten tijde van het vormen van een voorziening c.q. opvoeren van een schuld ervoor zorg dragen dat de totaalwinst niet wordt beïnvloed door uitgaven c.q. kosten die niet worden voldaan. Een route op basis van de toepassing van goed koopmansgebruik (realiteitsbeginsel) in de vorm van de toets of ten tijde van het opvoeren van de desbetreffende passiefpost waarbij al vaststaat of zo goed als zeker is dat die uitgaven c.q. schuld niet zullen worden voldaan. En een tweede route in de sfeer van de totaalwinst gebaseerd op het Fokker II-arrest inhoudende dat de desbetreffende schuld niet kan worden gepassiveerd indien op dat moment al vaststaat of zo goed als zeker is dat die schuld niet hoeft te worden voldaan. Het vorenstaande brengt dan ook mee dat er op dat punt geen verschil bestaat tussen een voorziening en een schuld. Dat komt ons juist voor.

#### 4. Bijstelling Fokker II

Naar onze mening kan indien kosten onbetaald blijven het daardoor ontstaan van een schuld als zodanig geen reden vormen voor het in de fiscale balans opvoeren van een schuld en daar tegenover in de winstberekening de niet-betaalde kosten. Deze balans is immers slechts een hulpmiddel bij het bepalen van de jaarwinst (en totaalwinst). Anders gezegd, de fiscale balans heeft niet het karakter van een vermogensbepalende balans maar van een winstbepalende balans. Dit betekent dat veeleer de keerzijde van de schuld (het maken van kosten, het verwerven van

een activum) leidend is in het kader van het opstellen van de winstbepalende balans en dat de wijze waarop de schuld wordt verwerkt in de winstbepalende balans het gevolg is van de wijze waarop de keerzijde wordt verwerkt in de winstbepalende balans. Dit betekent dus dat met betrekking tot lopende rente, waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat die rente door de debiteur niet zal worden voldaan, er geen reden is deze in aftrek op de winst te brengen (de keerzijde) zodat aan het opvoeren van de schuld niet wordt toegekomen.

Hoe loopt een en ander indien ter zake van niet-betaalde kosten een voorziening c.q. een schuld is gevormd, maar op een later moment komt vast te staan dan wel het zo goed als zeker is dat de uitgaven waarvoor de voorziening is gevormd dan wel dat de opgevoerde schuld niet zal worden voldaan c.q. niet hoeft te worden voldaan?

Voor wat betreft de behandeling van een voorziening, die langs de lijnen van het baksteenarrest is gevormd (waaraan geen rechtsverhouding ten grondslag ligt), kan worden opgemerkt dat zodra vaststaat dat de desbetreffende uitgaven niet zullen worden gedaan, die voorziening dient vrij te vallen ten gunste van de fiscale winst.<sup>18</sup> Bij een schuld zal – gelet op het aan het Fokker II ontleende criterium – slechts van een vrijval sprake zijn indien vaststaat of zo goed als zeker is dat die schuld niet hoeft te worden voldaan. Anders dan bij een voorziening die langs de lijnen van het baksteenarrest is gevormd (waaraan geen rechtsverhouding ten grondslag ligt) rust op de belastingplichtige bij een schuld een verplichting waarvan hij niet zomaar wordt bevrijd. De vraag is evenwel of dit vanuit het perspectief van de bepaling van de totaalwinst een wezenlijk verschil is. Indien het standpunt wordt ingenomen dat voor de bepaling van de totaalwinst geen verschil dient te zijn tussen een voorziening (betreffende in de toekomst te verrichten uitgaven) en een schuld (die bijvoorbeeld ontstaan is als gevolg van het bijschrijven van lopende rente dan wel het niet-voldoen van ondernemingskosten) kan een gelijkheid tussen een voorziening en schuld in dit soort gevallen (dat wil zeggen op een later moment dan het tijdstip waarop de desbetreffende passiefpost wordt opgevoerd) worden bereikt indien de Hoge Raad het Fokker II-arrest niet (meer) zou toepassen op een schuld die ontstaan is als gevolg van het in aftrek brengen van bijvoorbeeld (rente)kosten. In zoverre zou dan worden teruggekomen van het Fokker II-arrest. In zoverre; want dat geldt niet voor schulden die niet zijn ontstaan als

<sup>18</sup> Vergelijk HR 21 juni 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4064, *BNB* 1989/248. Weliswaar betreft de kostenegaliseringsreserve een wettelijke reserve maar uit de parlementaire geschiedenis van de Wet IB 1964 kan worden afgeleid dat (in ieder geval) de opheffing van deze reserve onderworpen is aan goed koopmansgebruik: “Evenals artikel 10 van het Besluit 1941 laat artikel 13 voor twee gevallen de vorming van een reserve ten laste van de jaarwinst toe. Ook hierbij blijft de hoofdregel voor het bepalen van de jaarlijkse winst, vervat in artikel 9 van het ontwerp, intact, zodat het niet mogelijk is naar willekeur met het reserveren te beginnen of daarmee op te houden.” Zitting 1958-1959, nr. 5380, nr. 3, blz. 36, lk. In dat licht bezien is dit arrest ook relevant voor de opheffing van een voorziening.

gevolg van het maken van kosten. Daarbij kan onder andere gedacht worden aan schulden die zijn opgenomen ter zake van de verwerving van activa (al dan niet afschrijfbaar) of het terugbetalen van kapitaal dan wel het uitkeren van dividend. Voor zover schulden zijn aangegaan voor het doen van uitgaven die niet hebben geleid tot een aftrek op de winst gaat een belaste vrijval verder dan het “corrigeren” van eerder op de winst in aftrek gebrachte bedragen.<sup>19</sup> Veelal zal ten tijde van het faillissement van de belastingplichtige het lastig zijn om vast te stellen op welke wijze de op dat moment op de belastingplichtige rustende schulden zijn ontstaan. Gelet daarop kan dan ook worden geconstateerd dat gekozen moet worden tussen twee kwaden; een onjuiste bepaling van de totaalwinst dan wel het in de heffing betrekken van de “vrijval” van schulden als gevolg van de betalingsonmacht van een belastingplichtige. In het licht van dit dilemma valt de uitkomst en de motivering van het Fokker II-arrest tot op zekere hoogte wel te billijken. Zulks neemt echter niet weg dat wij van mening zijn dat indien en voor zover sprake is van schulden waarvan onomstotelijk kan worden vastgesteld dat die hun oorzaak vinden in op een eerder moment in aftrek gebrachte kosten, er geen reden is onverkort vast te houden aan het aan Fokker II ontleende criterium dat pas van vrijval van een schuld sprake kan zijn indien vaststaat of zo goed als zeker is dat die schuld niet hoeft te worden voldaan. Daarbij kan in het bijzonder gedacht worden aan schulden ter zake van bijgeschreven rente of schulden die duidelijk toerekenbaar zijn aan niet voldane ondernemingskosten. Naar onze mening zou – naar analogie van het keurlonenarrest – zo’n schuld dienen vrij te vallen zodra vaststaat of zo goed als zeker is dat die schuld niet zal worden voldaan door de debiteur. Dat criterium is dus bepalend voor het al dan niet kunnen vormen van de schuld, maar ook voor het vrijvallen van de schuld indien die situatie later ontstaat door een verslechtering van de solvabiliteit van de debiteur. Slechts op die wijze wordt voorkomen dat een inbreuk wordt gemaakt op de totaalwinst door kosten in aftrek te brengen die nimmer zullen worden voldaan. Het zou vreemd zijn wanneer de totaalwinst wordt beïnvloed door het moment waarop de debiteur komt te verkeren in de situatie dat vaststaat of zo goed als zeker is dat hij de desbetreffende schuld niet zal voldoen.<sup>20</sup>

19 Weliswaar kan de activering van activa later tot een fiscale last leiden (bijvoorbeeld afschrijving van een gebouw), maar het vrijvallen van de niet-betaalde koopsom kan niet rechtstreeks tegenover die afschrijving worden geplaatst.

20 De omstandigheid dat als gevolg van wettelijke ingrepen in de wijze van verliesverrekening de totaalwinst in het huidige wettelijke systeem – vanuit een theoretisch perspectief – niet zuiver wordt bepaald, neemt onzes inziens niet weg dat een correctie van (uiteindelijke) niet-betaalde kosten op zijn plaats is. Het is immers het prerogatief van de wetgever om door middel van wettelijke ingrepen de omvang van de totaalwinst nader in te vullen.

## 5. Openingsbalans en het arrest BNB 2022/112

Het arrest *BNB 2022/112* is ook van belang voor de bepaling van de openingsbalans van een lichaam dat belastingplichtig wordt. Op die balans moeten schulden voor de nominale waarde worden opgenomen onafhankelijk van de solvabiliteit van het lichaam. Dat lijkt ons juist. Om de problematiek van waardering van schulden voor de totaalwinst scherp in beeld te krijgen, werken wij een eenvoudig voorbeeld uit. Twee vennootschappen van een concern verplaatsen hun feitelijke leiding naar Nederland. Vennootschap I heeft op dat moment een vordering van 1000 op vennootschap II. De werkelijke waarde van de vordering bedraagt 400. Vennootschap I waardeert de vordering op de openingsbalans op 400. Waarop moet vennootschap II de schuld waarderen? Na *BNB 2022/112* is dat duidelijk: op 1000. Het vreemde is nu wel dat wanneer vennootschap II een winst van 1000 maakt die winst eerst bij vennootschap II wordt belast en daarna bij vennootschap I voor een gedeelte nogmaals in de vorm van het vollopen van de vordering op vennootschap II. Anderzijds zou het vreemd zijn wanneer bij waardering bij vennootschap II van de schuld op 400 de eerste 600 winst ten gevolge van de verhoging van de waardering van de schuld in feite niet belast wordt.

## 6. Vrijval van schulden binnen fiscale eenheid

De Hoge Raad heeft in het Fokker II-arrest ook geoordeeld dat dit niet afdoet

“aan hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen in zijn arrest van 14 oktober 1992, nr. 28 064, BNB 1992/392. Indien een schuld van een tot een fiscale eenheid behorende vennootschap die in staat van faillissement is verklaard, onbetaald zal blijven, kan, onder omstandigheden, voor die fiscale eenheid wèl sprake zijn van een fiscaal relevante vermogensvermeerdering”.

Uit HR, *BNB 2010/308*<sup>21</sup> zou kunnen worden afgeleid dat “onder omstandigheden” geen beperking van die regel inhoudt. De Hoge Raad overwoog in dat arrest:

“Voor zover de schulden van A BV onbetaald zijn gebleven, is voor belanghebbende sprake van een fiscaal relevante vermogensvermeerdering op het moment dat A BV binnen de fiscale eenheid ophoudt te bestaan als gevolg van de opheffing van het faillissement wegens gebrek aan baten. Immers, nadat de dochtermaatschappij is opgehouden te bestaan, is met betrekking tot die vennootschap geen sprake meer van een belastingplichtige welke vermogen op de voet van artikel 15 van de Wet deel uitmaakt van het vermogen van de moedermaatschappij”.

21 HR 10 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9665, m.nt. R.J. de Vries.

De regel dat ingeval een dochtervennootschap na een faillissement ophoudt te bestaan er door het wegvallen van de schulden binnen fiscale eenheid wel en buiten fiscale eenheid niet een belaste winst ontstaat, schuurt met het karakter van de fiscale eenheid. Bij voeging van een dochtermaatschappij in een fiscale eenheid worden alle fiscale aangelegenheden (“werkzaamheden en het vermogen”) van die dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij toegerekend. Dat geldt niet alleen voor de activa en de passiva, maar ook bijvoorbeeld voor een herinvesteringsreserve. Waarom geldt dat dan niet voor het feit dat een gefailleerde dochtermaatschappij na het verbindend worden van de slotuitdelingslijst – waarmee de dochtermaatschappij ophoudt te bestaan – niet bevrijd wordt van haar schulden?

Wij hebben daar moeite mee. Wij lichten een en ander toe aan de hand van een gestileerd voorbeeld. Stel, een moedermaatschappij (M) koopt voor 0 een dochtermaatschappij (D) die onmiddellijk wordt gevoegd in de fiscale eenheid van M. D heeft bij voeging een negatief vermogen van 1000 veroorzaakt door het ontbreken van bezittingen en een schuld van 1000 aan een derde. In het jaar na voeging faillieert D. De balans is niet veranderd. Het faillissement wordt opgeheven wegens gebrek aan baten en als gevolg daarvan houdt D op te bestaan.

Bij voeging wordt het geconsolideerde vermogen van M met 1000 verlaagd, zijnde de schuld aan een derde zonder daartegenover staande bezittingen. Bij de beëindiging van het faillissement en het einde van het bestaan van D valt de schuld weg en treedt een vermogensvermeerdering van M op met 1000. De vermogensvermindering bij voeging leidt bij M niet tot een verliespost, maar de vermogensvermeerdering bij de beëindiging van het faillissement wel. Hoe kan dat?

Kennelijk is de redenering van de Hoge Raad dat geen sprake is van een deconsolidatiesprong van het vermogen omdat de beëindiging van de consolidatie niet veroorzaakt wordt door een splitsing van de fiscale eenheid (het faillissement wordt immers niet als een splitsing van de fiscale eenheid omschreven), maar door het ophouden van het bestaan van de dochtermaatschappij. Zie hierover de noot van De Vries onder *BNB 2010/308*. Wanneer niet één van de sanctiebepalingen van toepassing is, leidt een vermogensmutatie bij de moedermaatschappij bij voeging en bij ontvoeging van een dochtermaatschappij niet tot een fiscaal in aanmerking te nemen resultaat. Maar waarom is dat dan bij een deconsolidatie door het ophouden van het bestaan van een dochtermaatschappij anders? Uit het voorbeeld blijkt dat dit tot onredelijke gevolgen kan leiden. In Fokker II oordeelde de Hoge Raad dat de schuldenaar in geval van beëindiging van zijn bestaan niet wordt bevrijd van zijn schulden. Waarom mag deze omstandigheid niet aan de moedermaatschappij worden toegerekend? Er heeft immers geen splitsing van de fiscale eenheid plaatsgevonden. Dat kan ook relevant zijn wan-

neer het faillissement wegens nieuwe baten wordt heropend.

Overigens is wel te begrijpen dat Fokker II niet integraal wordt doorgetrokken naar de gefailleerde fiscaal gevoegde dochtermaatschappij. Het is immers goed denkbaar dat het negatieve vermogen van de dochtermaatschappij is ontstaan door verliezen die binnen de fiscale eenheid zijn benut. Dan zouden die verliezen dubbel in aanmerking worden genomen, namelijk door verliesverrekening bij de moedermaatschappij en bij de crediteuren van de dochtermaatschappij door afwaarderingsverliezen op de uitstaande vorderingen die na het faillissement onafgelost zijn gebleven. Wij hadden daarom liever gezien dat met gebruikmaking van de formulering “onder omstandigheden” uit Fokker II de Hoge Raad ook binnen een fiscale eenheid Fokker II had toegepast in een geval als in het hiervoor geschetste voorbeeld maar niet indien de verliezen van de dochtermaatschappij binnen de fiscale eenheid zouden zijn benut. Die nuancering zou gemotiveerd kunnen worden vanuit de doelstelling van de fiscale eenheid. Overigens zal het dan niet eenvoudig zijn een regel te geven voor wanneer sprake is van “onder omstandigheden”.

## 7. Conclusie

Na het arrest Fokker II, waarvan de kernoverweging luidt dat vaststaat of zo goed als zeker is dat een ondernemer bepaalde ondernemingsschulden niet of niet volledig hoeft te voldoen, is het de vraag of het keurlonenarrest is achterhaald. Daarin luidt immers de kernoverweging dat het zo goed als zeker is dat de belastingplichtige haar schuld nimmer zal voldoen. Het criterium in Fokker II is strenger omdat het niet behoeven te voldoen duidt op een (niet-)handelen van de crediteur. Wij achten beide arresten met elkaar verenigbaar. Bij het vormen van een voorziening of een schuld bij niet-betalde kosten zal het keurlonenarrest beslissend zijn. Dan gaat het om toepassing van goed koopmansgebruik. Het Fokker II-arrest is bepalend wanneer het gaat om de bepaling van de totaalwinst onder meer bij een in dat kader te waarderen schuld. Dan geldt dat de schuld op de nominale waarde moet worden gewaardeerd omdat de schuldenaar ook na een faillissement nog niet bevrijd wordt van zijn schulden. Wij bepleiten een nuancering van die regel wanneer het gaat om in het verleden in aftrek gebrachte kosten als gevolg van het passiveren van een schuld. Dan zou omwille van een juiste vaststelling van de totaalwinst de regel uit Fokker II moeten worden genuanceerd.