



Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. (Op)waardering; willekeurige afschrijving; verruimde achterwaartse verliesverrekening

16 februari 2012

Nr. BLKB 2012/8M

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit betreft een actualisering van het besluit van 14 november 2000, nr. CPP 2000/2118M. Naast een onderdeel over stelselwijziging bij dreigende verliesverdamping zijn in dit besluit twee nieuwe goedkeuringen opgenomen; één over de verliesverrekening als gevolg van toepassing van de willekeurige afschrijving en één over te laat gemaakte keuzes voor verruimde achterwaartse verliesverrekening in de vennootschapsbelasting.

1. Inleiding

Het besluit van 14 november 2000, nr. CPP 2000/2118M, over het (op)waarderen van voorraden en bedrijfsmiddelen is geactualiseerd. Het gaat tevens in op stelselwijziging in verband met dreigende verliesverdamping. Verder bevat dit besluit een goedkeuring voor gevallen waarin sprake is van een te verdampen verlies bij een belastingplichtige die vóór 2007 willekeurig heeft afgeschreven. Tot slot geldt een goedkeuring voor situaties waarin de vereiste keuze voor de verruimde achterwaartse verliesverrekening (hierna verruimde carry-back) te laat is gemaakt.

De goedkeuringen in dit besluit zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

2. (Op)waarderen van voorraden en bedrijfsmiddelen

2.1 Voorraden

Bij voorraadwaardering is in het algemeen waardering op kostprijs of lagere marktwaarde gebruikelijk. Als marktwaarde geldt daarbij de op de balansdatum op de inkoopmarkt te betalen prijs (HR 10 juni 1959, nr. 13963). Andere waarderingsstelsels zoals het ijzerenvoorraad- of lifostelsel zijn ook in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Voor voorraden geldt dat waardering op verkoopprijs in strijd is met goed koopmansgebruik.

2.2 Bedrijfsmiddelen

Voor bedrijfsmiddelen is waardering op kostprijs (verminderd met de daarop toegepaste afschrijving) of lagere bedrijfswaarde in overeenstemming met goed koopmansgebruik (HR 11 december 1985, nr. 23159). Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat de bedrijfswaarde niet gelijk gesteld kan worden aan de verkoopwaarde. Slechts in heel specifieke situaties is de verkoopwaarde maatstaf voor de bedrijfswaarde (HR 17 april 1991, nr. 26632). Overigens was in dat arrest sprake van een afwaardering tot op de onderhandse verkoopwaarde, terwijl het in deze paragraaf gaat om een opwaardering. Waardering van bedrijfsmiddelen op verkoopwaarde is dus in z'n algemeenheid in strijd met goed koopmansgebruik.

Als afwaardering op lagere bedrijfswaarde heeft plaatsgevonden en nadien stijging van de bedrijfswaarde een opwaardering noodzakelijk maakt, blijft deze beperkt tot de oorspronkelijke kostprijs dan wel de gemaakte voortbrengingskosten, verminderd met de afschrijving.

2.3 Stelselwijziging in verband met dreigende verliesverdamping

Het komt voor dat belastingplichtigen proberen het verdampen van verliezen te voorkomen door voor een ander waarderingsstelsel te kiezen. Er is geen bezwaar tegen stelselwijziging mits die wijziging in overeenstemming is met goed koopmansgebruik, het stelsel bestendig wordt toegepast en geen sprake is van een incidenteel fiscaal voordeel. Mijn ambtsvoorganger heeft in de Eerste Kamer gezegd: 'Er is ook geen bezwaar tegen een stelselwijziging als je als belastingplichtige daarbij het bedrijfseconomische waarderingsstelsel wijzigt ter voorkoming van verliesverdamping, mits die wijziging in overeenstemming is met goed koopmansgebruik en mits het gaat om eigen verlies.'



(Handelingen I 2009–2010, nr. 14, blz. 506). Uit de context blijkt dat met dat laatste is bedoeld dat het niet mag gaan om gekochte verliezen. Ook heeft mijn ambtsvoorganger bij die gelegenheid toegezegd dat de Belastingdienst zich redelijk en constructief zal opstellen. Inspecteurs zullen zich daarom bij de beoordeling niet lichtvaardig op het standpunt stellen dat de stelselwijziging is gericht op het behalen van incidenteel fiscaal voordeel, dat volgens de jurisprudentie aan stelselwijziging in de weg staat.

Een waardering op werkelijke waarde van bijvoorbeeld de onroerende zaken is in strijd met het voorzichtigheidsbeginsel en staat ook op gespannen voet met het realisatiebeginsel van goed koopmansgebruik. Een overstap van een waardering op kostprijs minus afschrijvingen naar een waardering op werkelijke waarde voor onroerende zaken acht ik dus niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Overigens zou een dergelijk waarderingssysteem een jaarlijkse taxatie vergen hetgeen strijdig is met het eenvoudsbeginsel.

Er zijn ook belastingplichtigen die op andere wijze beogen het verdampen van verliezen te voorkomen. Gedacht kan worden aan het realiseren van stille reserves door middel van een verkoop van een bedrijfsmiddel met stille reserves aan een ongelieerde partij. Binnen het kader van wet en jurisprudentie en de toezegging van de redelijke en constructieve opstelling past ook nog de realisatie door verkoop van een dergelijk bedrijfsmiddel aan een (nieuw opgerichte) gelieerde partij (bijvoorbeeld een dochtervennootschap) of door een ruisende juridische afsplitsing. Dit geldt ook wanneer die verkoop of afsplitsing wordt gevolgd door terughuur van het desbetreffende bedrijfsmiddel (sale lease back). De overdracht en de huur moeten dan wel tegen voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Ook is het mogelijk de (nieuw opgerichte) dochtervennootschap dan wel de afgesplitste vennootschap vervolgens op te nemen in een fiscale eenheid. Kunstmatige structuren waarbij door een latere rechtshandeling eerdere civielrechtelijke wijzigingen in feite weer ongedaan worden gemaakt, zoals bijvoorbeeld 'terugoverdracht' van de economische eigendom of een juridische fusie (binnen fiscale eenheid), zullen niet kunnen leiden tot het vaststellen van een realisatiemoment.

3. Willekeurige afschrijving en verliesverrekening

Met ingang van 2007 is de tot dan geldende onbeperkte voorwaartse verrekening van verliezen beperkt tot negen jaar¹. Belastingplichtigen die vóór 2007 gebruik maakten van de door de wetgever gecreëerde faciliteit om willekeurig af te schrijven op investeringen in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen of andere aangewezen bedrijfsmiddelen (artikel 3.31 en 3.34 van de Wet IB 2001) hebben bij de keuze van de afschrijving geen rekening kunnen houden met de nadien beperkte verliesverrekening. Het is hierdoor mogelijk dat een hoger bedrag aan verliezen definitief onverrekenbaar wordt dan het geval zou zijn geweest als de willekeurige afschrijving niet zou zijn toegepast. In die gevallen pakt de samenloop van de regelingen van de willekeurige afschrijving en de nadien beperkte termijn voor voorwaartse verliesverrekening onredelijk uit. Als men bekend zou zijn geweest met de latere herziening van de verrekeningstermijn, zou wellicht niet willekeurig zijn afgeschreven.

Ik acht het onwenselijk dat de toepassing van een faciliteit die gecreëerd is ter bevordering van het doen van investeringen in milieuvriendelijke dan wel andere aangewezen bedrijfsmiddelen, door een latere beperking van de termijn voor verliesverrekening nadelig kan uitwerken voor belastingplichtigen.

Goedkeuring

De boekwaarde van het bedrijfsmiddel waarop willekeurig is afgeschreven wordt onder de onderstaande voorwaarden verhoogd met het verschil tussen het willekeurig afgeschreven bedrag en het bedrag dat in aanmerking zou zijn genomen indien regulier zou zijn afgeschreven. Onder regulier wordt in dit verband mede begrepen een fiscale beperking van de afschrijving, zoals bijvoorbeeld is opgenomen in artikel 3.30a van de Wet IB 2001. Een dergelijke afschrijvingsbeperking vergroot dus de mogelijkheid van de verhoging van de boekwaarde. Ik merk op dat is beoogd belastingplichtigen niet in een voordeliger positie te brengen. Door het verloop van de tijd zou immers nu achteraf precies kunnen worden bepaald op welke wijze het voordeligst willekeurig had kunnen worden afgeschreven. De goedkeuring is daarom zo geformuleerd dat de situatie wordt benaderd dat voor het desbetreffende bedrijfsmiddel afgezien wordt van willekeurige afschrijving.

¹ Tevens heeft de wetgever voor verliezen geleden in het jaar 2002 of eerder een overgangsregeling getroffen die inhoudt dat die verliezen nog voorwaarts verrekend kunnen worden tot en met het kalenderjaar 2011 (Wet 30 november 2006, Stb 2006, 631, ARTIKEL VIII, tweede lid).



Voorwaarden

- Het betreft verplichtingen voor een investering aangegaan vóór 1 januari 2007 en waar willekeurig op is afgeschreven;
- De verhoging vindt plaats aan het einde van het oudste jaar waarvan de aanslag inkomsten- of vennootschapsbelasting ten name van de belastingplichtige nog niet is vastgesteld;
- Afgezien wordt van de indirecte gevolgen van het vervangen van de willekeurige afschrijving door reguliere afschrijving over de jaren voorafgaand aan de verhoging van de boekwaarde, zoals bijvoorbeeld de dotatie aan de oudedagsreserve of de hoogte van de zelfstandigenaftrek. De berekende belastbare bedragen en belastbare inkomens uit werk en woning over die jaren blijven dus in stand;
- In dat oudste openstaande jaar is zonder toepassing van de goedkeuring sprake van een nog onverrekend verlies van de belastingplichtige;
- In het jaar van verhoging van de boekwaarde is het desbetreffende bedrijfsmiddel in het bezit van belastingplichtige; en
- De belastingplichtige dient uiterlijk 31 december 2012 een verzoek in bij de bevoegde inspecteur voor toepassing van de goedkeuring. In dat verzoek geeft hij aan voor welke bedrijfsmiddelen hij de goedkeuring wenst. Hij maakt ten aanzien van die bedrijfsmiddelen aannemelijk dat wordt voldaan aan voorwaarde a. en hij maakt een berekening van de verhoging van de boekwaarde.

De inspecteur handelt het verzoek af met inachtneming van dit besluit.

4. Behandeling te laat gemaakte keuze verruimde achterwaartse verliesverrekening (verruimde carry-back)

Sinds 2007 is voor de vennootschapsbelasting bepaald dat verliezen één jaar kunnen worden teruggewenteld. In verband met de kredietcrisis gold voor de jaren 2009 tot en met 2011 de mogelijkheid van een verruimde carry-back tot drie jaren, daartegenover werd de voorwaartse verrekening van verliezen beperkt tot zes jaren. Om hiervoor in aanmerking te komen moest hiervoor bij de aangifte worden gekozen (artikel 20, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; tekst 2009–2011). Deze verruimde carry-back is met terugwerkende kracht ingevoerd door middel van het Belastingplan 2010 en gold daardoor al voor verliezen over 2009. Er zijn de laatste tijd in de praktijk vele verzoeken gedaan om goed te keuren de verruimde carry-back toe te passen, hoewel daar bij de aangifte niet voor is gekozen. Het gaat niet zelden om aanzienlijke belangen. Gebleken is dat dit in een aantal gevallen op een fout berust.

Voorbeeld

2006	winst	100
2007		0
2008		0
2009	verlies	100

Als niet wordt gekozen kan het verlies over 2009 slechts één jaar worden teruggewenteld maar dat biedt geen soelaas (winst 2008 bedraagt 0). Na keuze voor verruimde carry-back kan het gehele verlies worden verrekend met 2006, waardoor de beperking van de carry-forward tot zes jaren zich niet doet voelen.

Bij dit soort cijfers ligt het kiezen voor de verruimde carry-back voor de hand. Het is evenwel voorgekomen dat in een dergelijk geval niet of niet op de juiste plaats in de aangifte was gekozen voor deze faciliteit. In dezelfde aangifte was bij de 'Vorderingen vennootschapsbelasting' soms wel rekening gehouden met de verruimde carry-back.

In beginsel geldt mijn beleidsregel dat een keuze die volgens de wet bij de aangifte moet worden gemaakt niet meer (succesvol) mogelijk is nadat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan (besluit ambtshalve verminderen of teruggeven, 16 december 2010, nr. DGB2010/6799M, § 3).

Mede gezien bovenstaande en gezien het karakter van de verruimde carry-back als tijdelijke crisismaatregel, acht ik strikte toepassing van voormelde beleidsregel in dit geval niet passend. Daarom maak ik, in overeenstemming met het besluit ambtshalve verminderen of teruggeven, gebruik van de mogelijkheid een bijzondere regeling te treffen (besluit ambtshalve verminderen of teruggeven, § 6.1, letter b).

Goedkeuring

Belastingplichtigen die niet hebben gekozen voor de verruimde carry-back als bedoeld in artikel 20, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (tekst 2009–2011) en waarvan de desbetref-



fende aanslag reeds onherroepelijk vaststaat, kunnen onder onderstaande voorwaarden alsnog kiezen voor de verruimde carry-back. De inspecteur komt alleen dan niet aan het verzoek tegemoet als niet zo zeer sprake is van een hiervóór bedoelde fout maar de belastingplichtige door het verstrijken van de tijd nieuwe informatie heeft die maakt dat hij zijn aanvankelijke keuze wenst te herzien.

Voorwaarden

- a. Belastingplichtige doet bij de inspecteur een verzoek waarin hij alsnog kiest voor verruimde carry-back. Ook belanghebbenden die al eerder een verzoek deden dat intussen is afgewezen, kunnen zich met een nieuw verzoek tot de inspecteur wenden.
- b. Het verzoek wordt uiterlijk 31 december 2012 ingediend.
- c. In het verzoek verklaart de belastingplichtige zich schriftelijk akkoord met:
 1. de door de wet aan de verruimde carry-back verbonden verkorting van de termijn voor de voorwaartse verliesverrekening, en
 2. de (eventuele) navordering over het jaar waarvan de belastbare winst (of het Nederlandse inkomen) inmiddels volgens de wettelijke regels is verrekend met een verlies.

De inspecteur handelt het verzoek af met inachtneming van dit besluit.

5. Ingetrokken besluit

Het besluit van 14 november 2000, nr. CPP 2000/2118M, is ingetrokken met ingang van de datum van inwerkingtreding van dit besluit.

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de datum van het besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 16 februari 2012

*De staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*