



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

16 juli 2014

nr. BLKB2014/362M.

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB2012/8. Aangevuld is het onderdeel over te laat gemaakte keuzes voor verruimde achterwaartse verliesverrekening in de vennootschapsbelasting. De aanvullingen betreffen een goedkeuring voor belastingplichtigen die kennelijk per abuis kozen voor deze faciliteit en een verlenging van de keuzetermijn in zeer bijzondere gevallen. Verwijderd is het onderdeel over het herzien van de keuze voor willekeurige afschrijving in jaren vóór 2007.

1. Inleiding

Het besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB2012/8, over het (op)waarderen van voorraden en bedrijfsmiddelen, stelselwijziging en verruimde achterwaartse verliesverrekening is geactualiseerd.

Ik heb het beleid bij verruimde achterwaartse verliesverrekening aangevuld (vernummerd onderdeel 3). Gebleken is namelijk dat een groot aantal belastingplichtigen gekozen heeft voor deze faciliteit terwijl zij daar geen enkel voordeel van hadden. Wel zullen zij vanaf 2016 geconfronteerd kunnen worden met de aan de faciliteit gekoppelde beperking van de voorwaartse verliesverrekening. In dit besluit wordt daarvoor een oplossing geboden. Verder heb ik in een paar uitzonderlijke gevallen goedgekeurd dat de – inmiddels verstreken – termijn wordt verlengd om alsnog te mogen kiezen voor verruimde verliesverrekening. Dat betrof situaties waarin een belastingplichtige te goeder trouw pas na het verstrijken van de termijn wist dat een belastbare winst ontstond over een jaar waarnaar alsnog een verlies uit de jaren 2009, 2010 of 2011 verruimd kon worden teruggewenteld (T-2, T-3).

Het onderdeel over willekeurige afschrijving en verliesverdamping (onderdeel 3, oud) is verwijderd omdat het zijn belang heeft verloren door tijdsverloop. Het betrof het terugnemen van willekeurige afschrijving toegepast door belastingplichtigen in jaren vóór 2007, toen er nog geen beperking in de voorwaartse verliesverrekening bestond. Als deze belastingplichtigen in jaren erna dreigden te worden geconfronteerd met verliesverdamping, mocht teruggekomen worden op de willekeurige afschrijving. Een verzoek daartoe moest worden gedaan uiterlijk 31 december 2012. Die datum is inmiddels verstreken.

Tot slot zijn nog redactionele verbeteringen aangebracht.

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 (arrest van de Hoge Raad van 10 juni 1959, nr. 13963, ECLI:NL:HR:1959:AY0875). 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 (arrest van de Hoge Raad van 11 december 1985, nr. 23159, ECLI:NL:HR:1985:AW8138). 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 (arrest van de Hoge Raad



van 17 april 1991, nr. 26632, ECLI:NL:HR:1991:ZC4553). 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 zijn 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. De afschrijving wordt hier in fiscale zin bedoeld, dus met inachtneming van bijvoorbeeld artikel 3.30a van de Wet IB 2001.

2.3 Stelselwijziging in verband met dreigende verliesverdamping

Het komt voor dat belastingplichtigen proberen het verdampen van verliezen te voorkomen door voor een ander waarderingstelsel 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 waarderingssysteem 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 waarderingstelsel een jaarlijkse taxatie vergen hetgeen strijdig is met het eenvoudsbeginnsel.

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 'terugoverdracht' van de economische eigendom of een juridische fusie (binnen fiscale eenheid), zullen niet kunnen leiden tot het vaststellen van een realisatiemoment.

3. Beleid bij verruimde achterwaartse verliesverrekening (verruimde carry-back)

3.1. 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 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 Fiscaal Bestuursrecht van 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M, onderdeel 17, achtste lid, onder c)

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 had ik in het besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB2012/8, in overeenstemming met het besluit ambtshalve verminderen of teruggeven, gebruik gemaakt van de mogelijkheid een bijzondere regeling te treffen (Besluit ambtshalve verminderen of teruggeven, 16 december 2010, nr. DGB2010/6799M, § 3, vervangen door Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M, onderdeel 17, vijftiende lid, onderdeel b). Hoewel die bijzondere regeling door tijdsverloop is uitgewerkt in normale gevallen, neem ik deze hierna nog op met het oog op de uitzonderingssituatie die ik onder b heb opgenomen. Daarbij is geschrapd de verwijzing naar de inspecteur als behandelaar van deze standaardgevallen.

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 desbetreffende aanslag reeds onherroepelijk vaststaat, kunnen onder onderstaande voorwaarden alsnog kiezen voor de verruimde carry-back. Hieraan wordt alleen dan niet tegemoet gekomen als niet zozeer 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

- Belastingplichtige doet een verzoek waarin hij alsnog kiest voor verruimde carry-back.
- Het verzoek wordt uiterlijk 31 december 2012 ingediend. Een na die datum ingediend verzoek zal worden afgewezen. Daarop heb ik onlangs een uitzondering gemaakt in de situatie waarin een belastingplichtige te goeder trouw pas na het verstrijken van de termijn wist dat over een jaar een belastbare winst ontstond waarnaar alsnog een verlies uit de jaren 2009, 2010 of 2011 verruimd kon worden teruggewenteld (T-2, T-3). In een dergelijk geval kunnen belastingplichtigen ook na 31 december 2012 zich met een verzoek tot mij wenden (Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen/Cluster Vpb-IBwinst, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag). De termijn voor indiening van een dergelijk verzoek bedraagt drie maanden. De termijn vangt aan met ingang van de dag na die waarop de belastingaanslag (met de bedoelde belastbare winst) onherroepelijk vaststaat.

Voor gevallen waarin de in de vorige volzin bedoelde belastingaanslag onherroepelijk kwam vast te staan in de periode van 18 november 2012 tot en met de dagtekening van dit besluit, vangt de termijn aan met ingang van de dag na de dagtekening van dit besluit. Daarmee geldt in deze overgangssituaties ook nog een termijn van ten minste drie maanden.

Voorbeeld 1

Over het jaar 2011 heeft X bv een verlies geleden. Op verzoek van X bv is over het jaar 2009 een navorderingsaanslag opgelegd zonder dat daarbij een boete is opgelegd. Door de navorderingsaanslag ontstaat in 2009 belastbare winst waarnaar alsnog het verlies uit 2011 verruimd kon worden teruggewenteld (T-2, T-3). De aanslag over 2011 staat dan echter al onherroepelijk vast. X bv mag



alsnog een verzoek doen voor verruimde carry-back binnen drie maanden nadat de navorderingsaanslag onherroepelijk vaststaat. Als de navorderingsaanslag onherroepelijk kwam vast te staan in de periode van 18 november 2012 tot en met de dagtekening van dit besluit, vangt de termijn voor het verzoek aan met ingang van de dag na de dagtekening van dit besluit.

Voorbeeld 2

Over het jaar 2011 heeft X bv een verlies geleden. X bv heeft eerder een rechtsvraag voorgelegd aan de inspecteur die het belastingjaar 2009 betreft. X bv en de inspecteur zijn het niet eens over de uitkomst. Gezamenlijk wordt besloten de vraag aan de rechter voor te leggen. Uiteindelijk stelt de Hoge Raad de inspecteur in het gelijk. Door de correctie ontstaat in 2009 belastbare winst waarnaar alsnog het verlies uit 2011 verruimd kan worden teruggewenteld (T-2, T-3). De aanslag over 2011 staat dan echter al onherroepelijk vast. X bv mag alsnog een verzoek doen voor verruimde carry-back binnen drie maanden na de dagtekening van het arrest van de Hoge Raad. Als de dagtekening van het arrest ligt tussen 18 november 2012 en de dagtekening van dit besluit dan vangt de termijn voor het verzoek aan met ingang van de dag na de dagtekening van dit besluit.

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.

3.2. Behandeling onjuist gemaakte keuze verruimde achterwaartse verliesverrekening (verruimde carry-back)

Gebleken is dat een relatief groot aantal belastingplichtigen heeft gekozen voor de faciliteit van verruimde achterwaartse verliesverrekening, terwijl dat voor hen niet tot een teruggaaf van belasting leidde. Een teruggaaf bleef achterwege omdat over de desbetreffende eerdere jaren (T-2 en T-3), waarop de verruimde achterwaartse verliesverrekening zou zien, geen belastbare winst beschikbaar was voor verliesverrekening. De keuze voor verruimde achterwaartse verliesverrekening heeft het wettelijke gevolg dat de algemene termijn voor voorwaartse verliesverrekening van negen jaar wordt beperkt tot zes jaar. De keuze kan in deze gevallen niet voordelig maar wel nadelig zijn voor de belastingplichtige en berustte derhalve kennelijk op een abus.

Hoewel de beperking van de voorwaartse verliesverrekening zich niet eerder zal manifesteren dan vanaf 2016 heb ik besloten nu al een goedkeuring te verlenen. Er blijft dan geen onzekerheid bestaan over de voorwaartse verliesverrekening.

Goedkeuring

Ik keur goed dat belastingplichtigen die door een kennelijk abus kozen voor verruimde achterwaartse verliesverrekening niet worden geconfronteerd met een beperking van de algemene termijn voor voorwaartse verliesverrekening. Van een kennelijk abus als bedoeld in de vorige volzin is sprake als de keuze geen teruggaaf van belasting opleverde omdat over de desbetreffende eerdere jaren (T-2 en T-3), waarop de verruimde achterwaartse verliesverrekening zou zien, geen belastbare winst beschikbaar was voor verliesverrekening.

Deze goedkeuring ziet dus alleen op belastingplichtigen die geen teruggaaf van belasting ontvingen na hun – kennelijk per abus gemaakte – keuze. In andere gevallen geldt de goedkeuring niet, bijvoorbeeld als belastingplichtigen een kleine teruggaaf ontvingen maar achteraf bezien toch liever een langere voorwaartse verliesverrekeningstermijn verkiezen. In die gevallen kan namelijk onmogelijk worden vastgesteld of sprake is van een kennelijk abus, bovendien is de wetgever bij de vormgeving van de faciliteit uitgegaan van een eenmalige keuze bij de aangifte. Daarin past niet dat zonder bijzondere omstandigheden naar eigen inzicht in latere jaren een andere keuze kan worden gemaakt. Verzoeken om ook hierin te voorzien zullen worden afgewezen.

De Belastingdienst is in staat de onder de goedkeuring vallende belastingplichtigen te detecteren in de automatiseringssystemen. Om de uitvoeringspraktijk niet te belasten, zal de Belastingdienst door middel van een administratieve ingreep bewerkstelligen dat de belastingplichtigen waar het om gaat, niet worden geconfronteerd met de verkorting van de algemene voorwaartse verliesverrekeningstermijn. Aangezien hiervoor geen beschikking nodig is, zal de Belastingdienst de desbetreffende belastingplichtigen hierover geen stukken verzenden. Belastingplichtigen hoeven dus geen verzoek te doen of anderszins actie te ondernemen. De goedkeuring wordt automatisch toegepast.

In een zeer uitzonderlijk geval kan de belastingplichtige de inspecteur verzoeken alsnog de gevolgen van zijn oorspronkelijke keuze te respecteren. Het betreft dan een belastingplichtige die behoort tot de



groep waarvoor de goedkeuring geldt, maar toch zijn ooit gemaakt keuze wil handhaven omdat een navorderingsaanslag is of zal worden opgelegd waardoor er belastbare winst ontstaat die beschikbaar is voor verruimde verliesverrekening. Wellicht ten overvloede meld ik dat het dan niet van belang is of het een navordering op verzoek en zonder boete betreft. De inspecteur komt tegemoet aan een dergelijk verzoek.

4. Ingetrokken besluit

Het besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB2012/8, is ingetrokken met ingang van de datum van inwerkingtreding van dit besluit.

5. 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 juli 2014

*De staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
T.W.M. Poolen
Lid van het managementteam Belastingdienst*