



Inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting; belastingschadevergoeding

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 9 augustus 2023, nr. 2022-20748

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat standpunten voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting over belastingschadevergoedingen. Het is een actualisatie van het besluit van 31 oktober 2001, nr. CPP2001/1559M. De actualisatie bestaat naast redactionele aanpassingen uit het vervallen van onderdeel 1.6 en een wijziging van onderdeel 4.

1. Inleiding

Dit besluit bevat standpunten voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting over belastingschadevergoedingen. Dit besluit is een actualisatie van het besluit van 31 oktober 2001, nr. CPP2001/1559M. Het volgende is gewijzigd:

- Onderdeel 1.6 'Andere onbelaste vergoedingen' is vervallen, omdat het voldoende duidelijk uit de wet voortvloeit.
- Onderdeel 2 'Omschrijving belastingschade'. Een verouderde wetsverwijzing is geactualiseerd.
- Onderdeel 4 'Procedure' (thans onderdeel 8) is gewijzigd door te benadrukken dat het initiatief voor het opstellen van een berekening van de omvang van de belastingschade bij belastingplichtige ligt. Daarnaast is de verwijzing naar een vragenformulier vervallen omdat hier in de praktijk geen gebruik van wordt gemaakt.

Met de overige aanpassingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 2001

Wet inkomstenbelasting 2001

2. Omschrijving belastingschade

In het kader van onteigeningen of verkopen ter voorkoming daarvan worden uiteenlopende vergoedingen betaald. Voor de toepassing van dit besluit wordt onder onteigening verstaan overheidsingrijpen in de zin van artikel 3.54, twaalfde lid, Wet IB 2001. Vergoedingen die (geheel of gedeeltelijk) tot het belastbare inkomen uit werk en woning van de belastingplichtige moeten worden gerekend, kunnen leiden tot belastingschade. Een vergoeding voor belastingschade leidt op grond van de arresten van de Hoge Raad van 26 april 1950, ECLI:NL:HR:1950:172, en van 1 juni 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY0637, niet tot heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting. Voor de inkomstenbelasting gaat het daarbij tevens om de in één aanslag tezamen met de inkomstenbelasting geheven premie voor de volksverzekeringen. Korthedshalve wordt dat hierna als inkomstenbelasting aangeduid.

Soms kan ook in andere gevallen sprake zijn van een vergoeding voor belastingschade. Daarbij kan worden gedacht aan de situatie die leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 18 maart 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2481. Daarin betaalde een notaris een belastingschadevergoeding in verband met een niet geslaagde geruisloze inbreng van een onderneming in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv). Overigens merk ik op dat ik mij niet kan verenigen met de wijze waarop betrokkenen in dat geval de grootte van de belastingschade hadden berekend. Ook in niet-onteigeningsgevallen wordt de belastingschade bepaald met inachtneming van het hiernavolgende, zij het dat daarbij hetgeen tot vergoeding van belastingschade aanleiding gaf in de plaats moet worden gesteld van de onteigening.

In een aantal arresten heeft de Hoge Raad beslist wat in geval van onteigening onder belastingschade moet worden verstaan, zoals in HR 7 januari 1970, ECLI:NL:HR:1970:AB3994. Van belastingschade is sprake als in de schadeloosstelling posten zijn begrepen die fiscaal als inkomen moeten worden beschouwd en waarover meer of eerder belasting wordt geheven dan geheven zou zijn als datzelfde inkomen zonder onteigening, anders verdeeld en op andere tijdstippen aan de onteigende zou zijn toegevalen. Dit betekent dat belastingschade bestaat uit het verschil tussen:



- de inkomsten- of vennootschapsbelasting die de onteigende verschuldigd wordt over de thans in één bedrag ontvangen vergoeding van inkomensschade én
- de contant gemaakte som van de bedragen aan inkomsten- of vennootschapsbelasting over het na onteigening te missen (zelfde) inkomen of winst dat, onderscheidenlijk die, over een reeks van jaren zou zijn verschuldigd.

Het is mogelijk dat een vergoeding aan bovenstaande omschrijving voldoet, maar dat toch geen sprake is van belastingschade. De Hoge Raad overwoog in zijn arrest van 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2542, dat geen belastingschade optreedt als een redelijk handelende ondernemer die in gelijke omstandigheden verkeert als de belastingplichtige, rekening houdend met de belastingheffing over de boekwinst, ook zonder (dreigende) onteigening dezelfde transactie zou zijn aangegaan. Het zal dan gaan om een aanbod dat zo goed is dat het redelijkerwijze niet kan worden afgeslagen.

3. Landbouvvrijstelling

De in onderdeel 2 opgenomen omschrijving kan ertoe leiden dat geen belastingschade ontstaat als winst op (landbouw)grond niet valt onder de landbouvvrijstelling (artikel 3.12 Wet IB 2001). De reden hiervoor is dat er mogelijk geen sprake zal zijn van het genieten van 'datzelfde inkomen zonder onteigening'. Dat is het geval als de winst juist genoten wordt als gevolg van de onteigening. In een dergelijke situatie is er zonder onteigening een (onbelaste) waardeverandering die is toe te rekenen aan de ontwikkeling van de waarde in het economische verkeer bij voortzetting van de aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf. Die waardeverandering is vrijgesteld; alsdan kan geen sprake zijn van 'datzelfde inkomen zonder onteigening'. Overigens merk ik op dat als dergelijke belaste winsten worden behaald, sprake kan zijn van een aanbod dat zo goed is dat het redelijkerwijze niet kan worden afgeslagen (onderdeel 2 hierboven).

4. Herinvesteringsreserve

Uit ons rechtssysteem vloeit voort dat de belastingplichtige wordt geacht het nodige te verrichten ter beperking van de hem toegebrachte (belasting)schade. Dit betekent dat als de belastingplichtige redelijkerwijze gebruik kan maken van de doorschuiffaciliteit van artikel 3.64 Wet IB 2001 of een herinvesteringsreserve (artikel 3.54 Wet IB 2001) kan vormen, verwacht mag worden dat hij dat doet. Wellicht ten overvloede wijs ik erop dat in artikel 3.54, negende en tiende lid, Wet IB 2001 een versoepeling van de voorwaarden voor de vorming van een herinvesteringsreserve is opgenomen voor situaties van overheidsingrijpen. Als de belastingplichtige dus redelijkerwijze een beroep kan doen op de hiervóór bedoelde faciliteiten, maar dat desondanks niet doet, is de vervroegde belastingbetaling geen rechtstreeks gevolg van de onteigening, maar van het besluit van de faciliteiten geen gebruik te maken. In zoverre is dan van belastingschade geen sprake. Zie voor het beperken van schade ook onderdeel 5 inzake investeringsfaciliteiten en willekeurige afschrijving.

5. Investeringsfaciliteiten en willekeurige afschrijving

Belastingschade kan mede omvatten het verschuldigd worden van een desinvesteringsbijtelling. Dit doet zich niet voor als de inspecteur aannemelijk kan maken dat de desinvestering zich ook zonder de (vervreemding ter voorkoming van) onteigening had gemanifesteerd. Ook als eerder willekeurig is afgeschreven op de voet van de artikelen 3.31 tot en met 3.34 Wet IB 2001 kan (een deel van) de winst (dat, onderscheidenlijk) die op dat betreffende bedrijfsmiddel wordt gemaakt belastingschade opleveren. Uiteraard dient een oorzakelijk verband aanwezig te zijn met de onteigening.

Doet een ondernemer vervangende investeringen waarvoor hij recht heeft op investeringsaftrek of willekeurige afschrijving, dan komt dat belastingvoordeel in mindering op de belastingschade (zie in dit verband HR 12 december 1979, ECLI:NL:HR:1979:5).

6. Belastingvergoeding bij onteigening

Als de onteigenende partij bereid is de belasting te vergoeden die de belastingplichtige over een onteigeningsvergoeding is verschuldigd, kan deze tweede vergoeding wederom als bedrijfsbate zijn onderworpen aan de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting. Dat kan zich voordoen als de belastingplichtige een hogere belastingvergoeding ontvangt dan het bedrag dat als belastingschade kan worden aangemerkt. Dit proces zal zich in beginsel kunnen blijven herhalen tot de vergoeding zo klein wordt, dat zij niet meer tot belastingheffing aanleiding kan geven.

Goedkeuring

Ik keur op praktische gronden goed dat na de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting over



de tweede belastingvergoeding dienaangaande geen verdere belastingheffing meer plaatsvindt. Wellicht ten overvloede merk ik op dat het voorgaande van overeenkomstige toepassing is op pachters en huurders.

7. Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen

In lijn met de arresten van de Hoge Raad van 24 juni 1959, ECLI:NL:HR:1959:20, en 24 mei 1967, ECLI:NL:HR:1967:AX6869, die zijn gewezen voor de vermogensbelasting, kan er van worden uitgegaan dat zich geen belastingschade voordoet door de heffing van inkomstenbelasting over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

8. Procedure

1. De inspecteur neemt desgevraagd een standpunt in over de berekening van de belastingschade. De verzoeker verstrekt de benodigde gegevens aan de inspecteur.
2. Het is mogelijk dat een partij, betrokken bij de onteigening, vraagt de belastingschade te begroten.
 - a. Deze partij heeft daartoe gegevens nodig van de Belastingdienst. De inspecteur verstrekt de gevraagde gegevens aan deze partij, mits voor het verstrekken van de gegevens uitdrukkelijke toestemming is gegeven door de belastingplichtige. De inspecteur legt de toestemming vast. Deze toestemming kan blijken uit een verklaring vóóraf.
 - b. De inspecteur blijft verantwoordelijk voor een juiste belastingheffing. Dat betekent dat de inspecteur uiteindelijk beoordeelt of en in hoeverre een bepaalde vergoeding (bijvoorbeeld voor belastingschade) nu wel of niet tot het belastbare inkomen uit werk en woning moet worden gerekend.

9. Voorbeeld

Geschat gemiddeld inkomen zonder onteigening in de periode waarover de schadevergoedingen wordt toegekend (in casu 11 jaren):	€ 60.000	p/j, IB (stel):	€ 20.000
Geschat gemiddeld inkomen na onteigening:	€ 15.000	p/j, IB (stel):	€ 2.000 -/-
Te derven inkomen:	€ 45.000	p/j, IB (stel):	€ 18.000
Schadeloosstelling: € 380.000 (contante waarde van 11 jaren × € 45.000 (geschatte te derven winst)). Inkomstenbelasting (hierna: IB) over deze schadeloosstelling (stel): € 165.000.			
De contante waarde van de IB (11 × € 18.000) over het te derven inkomen bedraagt:			€ 152.000
Door de onteigening is in één keer IB verschuldigd over € 380.000:			€ 165.000
Belastingschade:			€ 13.000

10. Vennootschapsbelasting

Het voorgaande is, voor zover mogelijk, van overeenkomstige toepassing op belastingplichtigen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

11. Ingetrokken regeling

Het besluit van 31 oktober 2001, nr. CPP2001/1559M, is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

12. Inwerkingtreding

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

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 9 augustus 2023

*De Staatssecretaris van Financiën
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*