

Vergaderjaar 2011–2012

33 003

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012)

P

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 8 maart 2012

Met deze brief geef ik graag gevolg aan enkele toezeggingen. Hiermee beschouw ik deze toezeggingen als afgehandeld.

Btw-schuif

De heer Reuten heeft tijdens de behandeling van het Belastingplan 2012 in de Eerste Kamer gesteld dat een schuif van de inkomstenbelasting naar de btw mogelijk meer solide belastingontvangsten tot gevolg heeft, maar eveneens minder fluctuerende ontvangsten. In dat kader heb ik toegezegd preciezer naar de cijfers over de btw en de inkomstenbelasting te kijken om de veronderstelling van de heer Reuten te toetsen.

Een belastingsoort waarvan de (endogene) ontwikkeling van de ontvangsten volledig meebeweegt met de ontwikkeling van de economische groei kent een progressiefactor van 1. De opbrengsten van een dergelijke belasting zijn goed voorspelbaar gegeven een bepaalde voorspelling van de economische groei. In bijlage 12 van het rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel¹ wordt de ontwikkeling van de progressiefactor van de belangrijkste belastingsoorten in de periode 2000–2008 besproken, waaronder de loon- en inkomensheffing en de btw. De Studiecommissie constateert onder meer dat de btw kan worden gekwalificeerd als een «solide belastingsoort». Tevens wordt geconstateerd dat de ontwikkeling van de loon- en inkomensheffing over de gehele periode 2000–2008 beschouwd iets is achter gebleven bij de ontwikkeling van het bbp maar dat deze heffing kan worden gekwalificeerd als een «vrij solide belastingsoort».

Verder laat het Financieel Jaarverslag 2009 (pagina 28) zien dat de endogene ontwikkeling van de btw-ontvangsten –7,3% bedroeg in 2009 bij een nominale ontwikkeling van het bbp van –3,9%.² Dit terwijl de endogene ontwikkeling van de loon- en inkomensheffing in 2009 positief

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4.

² Kamerstukken II 2009/10, 32 360, nr. 1.

is uitgekomen met 2,0%. In 2010 kwam de endogene groei van de btw-ontvangsten op 6,7% uit bij een nominale groei van het bbp van 3,4%, terwijl de endogene groei van de loon- en inkomensheffing in 2010 op 0% uitkwam.¹ De uitkomsten in 2009 en 2010 kunnen mede worden verklaard doordat de ontwikkeling van de werkgelegenheid met enige vertraging reageert op de conjuncturele ontwikkeling en de lonen evenmin direct worden aangepast. De btw echter kan wel snel reageren op de conjunctuur en heeft dat in 2009 en 2010 ook laten zien.

Echter, een eenduidige conclusie dat de btw altijd grotere fluctuaties kent dan de loon- en inkomensheffing of andersom valt niet te trekken. Op korte termijn kunnen de belastingontvangsten van zowel de btw als de loon- en inkomensheffing fluctueren, waarbij de mate waarin deze fluctueren geen vast gegeven is. Die is van diverse factoren afhankelijk. Eén van die factoren is de wijze waarop het bbp zich ontwikkelt. Deze ontwikkeling is weer gebaseerd op de bijvoorbeeld de ontwikkeling van de wereldhandel en het consumentenvertrouwen.

Wel is gebleken dat de btw een redelijk solide belastingontvangst is. Verder geldt dat de toenemende vergrijzing tot gevolg zal hebben dat de btw-opbrengst als aandeel in het bbp zal toenemen omdat ouderen relatief een groter deel van hun inkomen consumeren. Dan kan een groter aandeel van de btw in de belastingmix dit effect alleen maar versterken. Tel daarbij op dat berekeningen van het CPB² laten zien dat de economische effecten van een schuif van de loon- en inkomensheffing naar de btw op de middellange termijn licht positief zijn en groter naarmate een verlaging van de loon- en inkomensheffing zich meer concentreert op werkenden, dan is de conclusie gerechtvaardigd dat een schuif van de belasting op arbeid in de richting van belasting op consumptie diverse voordelen biedt. Ook de OESO concludeert in haar rapport «Tax policy and economic growth» (november 2010) dat een schuif van directe belastingen naar consumptiebelastingen goed is voor de economische groei.³

In het debat van 15 februari jl. met de Tweede Kamer over de Fiscale agenda heb ik rondom een concrete schuif van de loon- en inkomensheffing naar de btw toegezegd één of enkele scenario's te schetsen inclusief effecten op koopkracht, grenseffecten en arbeidsparticipatie. Graag zeg ik toe deze ook aan uw Kamer te sturen.

ZVW-premieontvangsten

Naar aanleiding van het verzoek van de heer Reuten tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2012 in de Eerste Kamer zullen de ZVW-premieontvangsten afzonderlijk zichtbaar worden gemaakt in bijlage 2 van de Miljoenennota. Dit wordt in de voorbereiding van het proces rond de Miljoenennota 2013 meegenomen.

Goed koopmansgebruik

Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2012 heb ik toegezegd de Eerste Kamer een notitie te sturen over goed koopmansgebruik. Dit naar aanleiding van de vraag van de heer Essers over verliesvermindering. Deze notitie is als bijlage 1 bijgevoegd.

Loonsomheffing

Op 24 januari jl. heb ik mede namens de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie, de

¹ Zie Financieel Jaarverslag 2010, pagina 38, Kamerstukken II 2010/11, 32 710, nr. 1.

² Zie pagina 267 van het rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel.

³ Voor de volledigheid; de OESO plaatst de diverse belastingen in een rangorde van schadelijkheid ten behoeve van de economische groei. De schadelijkste is de vennootschapsbelasting (corporate taxes), daarna de inkomstenbelasting (personal income taxes) en daarna de btw (consumption taxes). Reguliere belastingen op onroerende goederen (recurrent taxes on immovable property) worden beschouwd als de minst schadelijke.

Verkenning loonsomheffing aan de Tweede Kamer aangeboden. Ten onrechte is deze Verkenning niet separaat aan uw Kamer aangeboden. Met deze brief wil ik dat graag rechtzetten (zie bijlage 2¹).

Met de Verkenning loonsomheffing wordt invulling gegeven aan de in de Fiscale agenda opgenomen toezegging om de contouren in beeld te brengen van een eenvoudig stelsel van heffen in het loondomein.²

Het kabinet wil een kleinere overheid. Een overheid die bedrijven en burgers niet in de weg staat. Daarbij hoort een ambitieuze doelstelling voor de beperking van administratieve lasten. In het Regeerakkoord is om die reden onder meer ingezet op de aanpak van de loonsomheffing. Daarbij hoort ook dat het kabinet de kosten van uitvoeringsorganisaties als de Belastingdienst en het UWV in verband met heffing in het loondomein wil verlagen.

De introductie van een loonsomheffing kan een belangrijke bijdrage leveren aan de doelstelling van een kleinere overheid. Via de loonheffingen worden door de werkgevers loonbelasting, premie voor de volksverzekeringen, premies voor de werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet afgedragen. Jaarlijks stroomt zo bijna de helft van het totaal aan inkomsten van het Rijk via de werkgevers naar de schatkist en de sociale zekerheidsfondsen.

De loonsomheffing op zich leidt tot een verschuiving van administratieve lasten en uitvoeringskosten van werkgevers naar burgers en uitvoeringsorganisaties. Vereenvoudigingen in de heffing van inkomstenbelasting en in de uitvoering van de toeslagen zijn dus voorwaardelijk voor de loonsomheffing. Dat systeem van heffingen is in de loop der tijd tot stand gekomen vanuit de verschillende invalshoeken van de loonbelasting en van heffing van premies voor wettelijk geregelde verzekeringen. Dat heeft geleid tot een wirwar van verschillende grondslagen en groepen werknemers waarop de heffingen van toepassing zijn. Daarbij komt dat via de diverse kortingen, verminderingen en tariefsdifferentiaties in de loonheffingen ook beleidsdoelen worden bediend op het terrein van beperking van instroom in uitkeringen, ter stimulering van bepaalde bedrijfsactiviteiten en het bieden van arbeidsmarktkansen voor bepaalde groepen werknemers. Ook het gegevensverkeer is een kernonderdeel van de loonaangifteketen geworden.

De Verkenning loonsomheffing richt zich op de verlichting van de administratieve lasten veroorzaakt door de loonheffing via een verbetering van de efficiency van het systeem van heffen door vereenvoudigingen in grondslagen, tarieven, personenkringen en instrumenten en in het gegevensverkeer.

De beleidsdoelen – die zoals gezegd nu bediend worden via de loonheffing – komen op zich niet ter discussie te staan. Wel wordt de uitvoering van die beleidsdoelen zodanig vormgegeven dat die past binnen de loonsomheffing. Door deze vormgeving kan efficiencywinst worden bereikt. In dat kader wordt in de Verkenning bijvoorbeeld een systeem van prikkels beschreven in de vorm verminderingen op de afdracht van de loonsomheffing dat in de plaats zou kunnen komen van de premiedifferentiatie, premiekortingen en premievrijstellingen voor de werknemersverzekeringen en de afdrachtvermindering voor de loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Kortom, de beleidsdoelen blijven in stand, de vormgeving wordt aangepast aan de systematiek van de loonsomheffing, waarmee de efficiency wordt verbeterd.

¹ Ter inzage gelegd op de afdeling Inhoudelijke ondersteuning onder griffie nr. 150184.

² Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1.

Het streven is om de verlichting van de administratieve lasten als gevolg van de invoering van de loonsomheffing gelijk op te laten lopen met beperking van de uitvoeringskosten van de overheid. Ook is ernaar gestreefd de administratieve lasten voor burgers/werknemers te laten afnemen.

Dit geheel aan effecten kan niet worden bewerkstelligd door de loonsomheffing sec, dit vergt ook een vereenvoudiging van de heffing van inkomstenbelasting en de inkomensafhankelijke regelingen. Deze vereenvoudigingen zijn voorwaardelijk voor de invoering van de loonsomheffing. De vereenvoudiging van de inkomensafhankelijke regelingen kan bijvoorbeeld door het koppelen van de zorgtoeslag en het kindgebonden budget aan de inkomstenbelasting. Vereenvoudiging van het stelsel van heffing en van het stelsel van inkomensafhankelijke regelingen past goed binnen de taakopdracht¹ van de recent door mij ingestelde commissie Van Dijkhuizen naar aanleiding van de motie Dijkgraaf.²

De loonsomheffing – zoals geschetst in de Verkenning – kan pas definitief en volledig worden ingevoerd als de hiervoor bedoelde vereenvoudigingen zijn afgerond. Aan beide sporen kan echter tegelijkertijd worden gewerkt, dus enerzijds verkenning van de vereenvoudiging van de inkomstenbelasting en toeslagen naar aanleiding van de motie Dijkgraaf en anderzijds de vereenvoudiging van het loondomein in de richting van een loonsomheffing. In de Verkenning loonsomheffing wordt daarom een schets gegeven van een eindbeeld op langere termijn en worden enkele concrete eerste stappen benoemd op weg naar loonsomheffing.

Bij de overwegingen ter zake van de loonsomheffing is ook het proefschrift van dr. F. Werger meegenomen zoals de heer Essers gevraagd heeft. De Verkenning loonsomheffing gaat echter verder en schetst daardoor een krachtiger beeld voor de toekomst. In de Verkenning wordt namelijk gekozen voor één loonsom, terwijl in de dissertatie van de heer Werger nog meerdere loonsommen onderkend worden (premiesomheffing, de werknemersloonsomheffing en de werkgeversloonsomheffing).

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

¹ Kamerstukken II 2011/12, 32 740, nr. 11.

² Kamerstukken II 2011/12, 33 000, nr. 58.

Inleiding

Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2012 heb ik toegezegd de Eerste Kamer een notitie te sturen over goed koopmansgebruik. Dit naar aanleiding van de vraag van de heer Essers over verliesverdamping.

In deze notitie zal ik achtereenvolgens ingaan op goed koopmansgebruik in het algemeen (onderdeel 1), de in het verleden gedane toezegging van het kabinet inzake het voorkomen van verliesverdamping (onderdeel 2), de vrijwillige herwaardering van bedrijfsmiddelen in relatie tot goed koopmansgebruik (onderdeel 3) en de andere methoden om verliesverdamping te voorkomen (onderdeel 4).

Samenvatting

Binnen het kader van de wet en de jurisprudentie zijn er verschillende methoden om verliesverdamping te voorkomen door middel van het verrichten van transacties waardoor stille reserves worden gerealiseerd. De Belastingdienst toetst uiteraard of sprake is van reële transacties tegen reële waarden. De Belastingdienst stelt zich hierbij redelijk en constructief op. Zo zullen inspecteurs ingeval de belastingplichtige zijn winstbepalingsstelsel wijzigt om verliesverdamping te voorkomen, zich niet lichtvaardig op het standpunt stellen dat de stelselwijziging niet is toegestaan omdat deze is gericht op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel. Dit laatste staat volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad immers aan een stelselwijziging in de weg. Wel is het zo dat (incidentele) herwaardering van bedrijfsmiddelen (waaronder onroerende zaken) naar de waarde in het economische verkeer niet mogelijk is.

Verliesverdamping kan verschillende oorzaken hebben. Voor de situatie waarbij gebruik is gemaakt van de faciliteit om willekeurig af te schrijven op bepaalde aangewezen bedrijfsmiddelen en er hierdoor een hoger bedrag aan verliezen dreigt te verdampen dan wanneer deze faciliteit niet zou zijn toegepast, is een goedkeuring opgenomen in het beleidsbesluit van 16 februari 2012.¹

1. Goed koopmansgebruik

Inleiding

De totale winst wordt aan de achtereenvolgende jaren toegerekend volgens «goed koopmansgebruik» en met inachtneming van een bestendige gedragslijn (artikel 3.25 van de Wet IB 2001). Dit begrip goed koopmansgebruik geldt zowel voor de heffing van inkomstenbelasting als voor die van de vennootschapsbelasting.² Het begrip goed koopmansgebruik werd voor het eerst gehanteerd bij het voorschrift inzake de toelaatbare hoogte van afschrijvingen in de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 (hierna: Wet IB 1914).³ Sinds de Wet Belastingherziening 1950 geldt goed koopmansgebruik als algemeen beginsel voor de bepaling van de jaarwinst. Goed koopmansgebruik betekent letterlijk dat de norm die een goede en nauwgezette koopman toepast bij het opmaken van zijn balans wordt gehanteerd. Met de invoering van dit begrip goed koopmansgebruik is destijds beoogd het jaarwinstbegrip niet concreet in te vullen, maar ruimte te bieden voor nadere maatschappelijke ontwikkelingen. De invulling van het begrip is door de wetgever overgelaten aan de rechtspraak en de praktijk. Wel zijn een aantal specifieke wettelijke bepalingen ingevoerd, bijvoorbeeld bij de Wet werken aan winst.⁴ Het goed koopmansgebruik heeft inmiddels zijn nut bewezen: het dynamische

¹ Nr. BLKB 2012/8M, *Stcrt.* 2012, 3804.

² Via de schakelbepaling van artikel 8 van de Wet Vpb 1969.

³ Artikel 10, tweede lid, van de Wet IB 1914.

⁴ Zo moet ingevolge artikel 3.29b van de Wet IB 2001 op onderhanden werk thans voortschrijdend winst worden genomen, begrenst artikel 3.30, lid 2, van de Wet IB 2001 de jaarlijkse afschrijving op goodwill en op overige bedrijfsmiddelen en is in artikel 3.30a van de Wet IB 2001 bepaald dat gebouwen nog slechts tot «de bodemwaarde» kunnen worden afgeschreven.

karakter ervan kan als een belangrijke verworvenheid worden beschouwd omdat rekening wordt gehouden met maatschappelijke ontwikkelingen.

Voorbeeld:

In dit kader kan worden gedacht aan de vrij recente «hedge-arresten» van de Hoge Raad waaruit volgt dat de realiteit niet mag worden genegeerd voor wat betreft samenhangende activa en passiva.¹ Indien bijvoorbeeld een vordering in een vreemde valuta tegenover een schuld in (dezelfde) vreemde valuta staat, treedt bij wijziging van de koers van die valuta per saldo geen vermogensmutatie op. Er kan dan geen ongerealiseerd verlies in aanmerking worden genomen.

De Hoge Raad heeft in een kernarrest uit 1957² als beginsel uitgesproken dat een stelsel van jaarlijkse winstberekening in overeenstemming met goed koopmansgebruik is, indien dat stelsel is gegrond op het ter zake geldende bedrijfseconomische inzicht, tenzij dit inzicht in strijd zou zijn met de belastingwet of indien daardoor de algemene opzet of een beginsel van de belastingwet tekort zou worden gedaan. Gelet op het algemene karakter van deze uitzonderingen worden de grenzen van goed koopmansgebruik in de praktijk sterk bepaald door de jurisprudentie. Goed koopmansgebruik is dus een autonoom fiscaal begrip dat zijn inhoud ontleent aan doel en strekking van de belastingwet. De bedrijfs-economie en het jaarrekeningrecht waaronder de internationale accountantsstandaarden IFRS/IAS kunnen hierbij hulpmiddel zijn, maar telkens zal het goed koopmansgebruik op zijn eigen fiscaalrechtelijke inhoud moeten worden getoetst. Met richtinggevende arresten uit met name de jaren vijftig en zestig heeft het begrip goed koopmansgebruik gestalte gekregen.³

Het dynamische karakter van goed koopmansgebruik kan tot gevolg hebben dat een winstbepalingsstelsel dat, soms gedurende lange tijd, is aanvaard als zijnde in overeenstemming met goed koopmansgebruik, vanaf een bepaald moment door de belastingrechter wordt verworpen.⁴ Bij een dergelijk «omgaan» wordt door de belastingrechter gezien of er aanleiding is voor het treffen van een overgangsregeling om ongewenste schokeffecten te voorkomen. Deze overgangsregeling houdt over het algemeen in dat het effect van de rechterlijke uitspraak wordt beperkt tot de toekomst en zich niet uitstrekt tot de reeds bestaande gevallen.⁵ Soms wordt ook in de uitvoerings sfeer een overgangsregeling getroffen.

Voorbeeld:

In de uitvoerings sfeer is voor de landbouwsector een overgangsregeling getroffen voor een veldinventaris. Sinds 2003 geldt volgens de Belastingdienst namelijk voor overdekte teelten in de glastuinbouw een activeringsplicht.⁶ Om hiervoor genoemde schokeffecten te voorkomen, heeft de Belastingdienst een ingroeiregeling getroffen waardoor winstneming als gevolg van de verplichte activering over vier jaren kon worden uitgesmeerd.⁷

Beginselen van goed koopmansgebruik

Aan goed koopmansgebruik ligt een aantal beginselen ten grondslag waartussen geen vaste rangorde aan te geven is. Zo worden in de praktijk genoemd het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel, het eenvoudbeginsel, maar ook het realisatiebeginsel, het matchingbeginsel en het veroorzakingsbeginsel.⁸ Ik zal kort ingaan op deze beginselen. Onder het realiteitsbeginsel wordt verstaan de regel dat de belastingplichtige zich dient te baseren op de feitelijke situatie. De baten en lasten moeten in overeenstemming met de werkelijkheid aan de jaren worden toegerekend waarop zij betrekking hebben. Het voorzichtigheidsbeginsel houdt in dat de ondernemer een bate in het algemeen niet eerder in

¹ HR 23 januari 2004, nr. 37 893, BNB 2004/214, HR 16 november 2007, nr. 42 970, BNB 2008/26 en HR 10 april 2009, nr. 42 916, BNB 2009/271.

² HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208.

³ Voorbeelden hiervan zijn de arresten waarbij het ijzerenvoorraadstelsel in overeenstemming werd geoordeeld met goed koopmansgebruik (onder andere in HR 7 maart 1956, nr. 12 623, BNB 1956/121) en de zgn. ruilarresten (onder andere HR 4 april 1951, B 8970, HR 28 december 1951, B. 9129 en HR 10 februari 1960, nr. 14 162, BNB 1960/123). Ook kan worden gedacht aan de arresten waarin de zgn. foutenleer is ontwikkeld (onder andere HR 22 oktober 1952, B. 9293 en HR 23 november 1966, nr. 15 634, BNB 1967/35).

⁴ Zie bijvoorbeeld HR 13 november 1991, nr. 27 563, BNB 1992/109 (inzake de waardering van boven pari aangeschafte obligaties), HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181 (inzake de afwijzing van de zgn. kostprijsxcedentmethode bij de waardering van huurkoopvorderingen) en HR 1 februari 2008, nr. 43 486, BNB 2008/106 en HR 1 februari 2008, nr. 43 495, BNB 2008/107 (inzake de activering van veldinventaris).

⁵ Zie bijvoorbeeld HR 13 november 1991, nr. 27 563, BNB 1992/109 (de wijziging gold alleen voor nieuw aan te schaffen obligaties) en HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181 (voor contracten tot 1 januari 1993 mocht het oude stelsel worden gehandhaafd).

⁶ Volgens de Belastingdienst was dit mogelijk naar aanleiding van de uitspraak van Hof 's-Gravenhage, 19 september 2000, nr. 98/1880, V-N 2001/23.5. Deze uitspraak is later in breder verband (te weten een algemene activeringsplicht voor veldinventaris) door de Hoge Raad bevestigd (HR 1 februari 2008, nr. 43 486, BNB 2008/106 en HR 1 februari 2008, nr. 43 495, BNB 2008/107).

⁷ Zie Landelijke Landbouwnormen 2003.

⁸ Zie ook de conclusie van A-G Overgaaauw voor HR 15 april 2005, nr. 39 905, BNB 2005/250, onderdeel 4.4.

aanmerking behoeft te nemen dan wanneer deze wordt gerealiseerd, maar een last reeds tot uitdrukking mag brengen in het jaar waarin deze is ontstaan. Een gekozen stelsel van winstberekening dient doelmatig, praktisch hanteerbaar en controleerbaar te zijn, afgestemd op de aard en omvang van de onderneming (eenvoudbeginsel). Op grond van het realisatiebeginsel dient een bate die in een bepaald jaar is gerealiseerd in dat jaar in het resultaat te worden opgenomen. Indien bepaalde lasten toerekenbaar zijn aan bepaalde opbrengsten, dan dienen die lasten ten laste van de winst worden gebracht in het jaar waarin die opbrengsten worden gerealiseerd (matchingbeginsel). Het veroorzakingsbeginsel, ten slotte, houdt in dat lasten moeten worden toegerekend aan het jaar waarin zij door de bedrijfsuitoefening zijn opgeroepen. De genoemde beginselen werken op elkaar in en stellen elkaars grenzen. Het is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het desbetreffende geval welk beginsel in een bepaald geval de overhand heeft.

Bestendige gedraglijn

Artikel 3.25 van de Wet IB 2001 schrijft voor dat bij de winstbepaling een bestendige gedraglijn in acht moet worden genomen die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De eis van een bestendige gedraglijn voorkomt dat een belastingplichtige bijvoorbeeld jaarlijks van stelsel wisselt om de voor hem meest gunstige uitkomst te bereiken. Tevens geeft de wettekst aan dat de bestendige gedraglijn alleen gewijzigd mag worden als goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt. Dit om te voorkomen dat een wijziging van het stelsel van winstbepaling zou plaatsvinden op basis van willekeur of «louter op fiscale gronden». Volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad¹ houdt deze laatste voorwaarde in dat het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel aan een stelselwijziging in de weg staat.

Voorbeeld:

Belastingplichtigen wilden in het verleden soms een stelselwijziging toepassen die louter was gericht op het behalen van een tariefsvoordeel. Het ging hierbij om het verschil in belastingdruk tussen enerzijds het progressieve tarief en anderzijds een bijzonder (lager) tarief. Door een andere wijze van waardering van activa voorafgaande aan de inbreng in een nv of bv werd geprobeerd om progressief belaste reguliere jaarwinst om te zetten in tegen een lager tarief belaste stakingswinst. In deze gevallen oordeelde de belastingrechter dat de voorgestane stelselwijzigingen waren ingegeven door de wens een incidenteel fiscaal voordeel te behalen. Dergelijke stelselwijzigingen werden dus niet toegestaan.²

Er is dus geen bezwaar tegen een stelselwijziging mits die wijziging in overeenstemming is met goed koopmansgebruik, het stelsel in de toekomst bestendig zal worden gevolgd en de wijziging niet is ingegeven door willekeur of een incidenteel fiscaal voordeel.

2. Toezegging voorkomen van verliesverdamping

Bij de Wet werken aan winst per 1 januari 2007 is de onbeperkte voorwaartse verliesverrekening bewust verruild voor een beperkte voorwaartse verliesverrekening van negen jaren om het vennootschapsbelastingtarief aanzienlijk te kunnen verlagen.³ Hoewel ondernemingen nog altijd een ruime termijn wordt geboden om verliezen te compenseren is het mogelijk dat verliezen hierdoor (dreigen te) verdampen. Mijn ambtsvoorganger heeft naar aanleiding van een vraag van de leden van de fractie van het CDA inzake het voorkomen van verliesverdamping de volgende toezegging gedaan:

¹ Zie o.m. HR 14 januari 1970, nr. 16 270, BNB 1970/68 en HR 17 april 1991, nr. 27 074, BNB 1991/165.

² Vgl. HR 12 januari 1972, nr. 16 659, BNB 1972/63 en HR 10 september 1986, nr. 23 500, BNB 1986/323.

³ Tevens is 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 (artikel VIII, tweede lid).

«Als de belastingplichtige verliesverdamping tracht te voorkomen binnen de kaders van wet en jurisprudentie, heb ik daar geen enkel bezwaar tegen. De Belastingdienst zal zich daarbij redelijk en constructief opstellen. Ik ga er daarbij van uit dat het gaat om eigen verlies van de onderneming en niet om gekochte verliezen. 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»¹

Zoals aangegeven in de memorie van antwoord bij pakket Belastingplan 2012², dient de hierboven aangehaalde toezegging zo te worden opgevat dat inspecteurs bij een stelselwijziging om verliesverdamping te voorkomen zich niet lichtvaardig op het standpunt zullen stellen dat de stelselwijziging is gericht op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel. Dit staat volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad immers aan een stelselwijziging in de weg. Bij een toelaatbare stelselwijziging om verliesverdamping te voorkomen kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de overstap van het zogenoemde ijzerenvoorraadstelsel voor voorraden naar de waardering op kostprijs of lagere marktwaarde.

3. Vrijwillige herwaardering van bedrijfsmiddelen naar de waarde in het economische verkeer

Belastingplichtigen wensen soms verdamping van verliezen te voorkomen door een vrijwillige herwaardering toe te passen van bedrijfsmiddelen naar de waarde in het economische verkeer (hierna ook: werkelijke waarde).

Met betrekking tot bedrijfsmiddelen geldt in zijn algemeenheid dat deze gewaardeerd dienen te worden op kostprijs verminderd met de daarop toegepaste afschrijving. Indien de bedrijfswaarde aantoonbaar lager is, laat goed koopmansgebruik toe bedrijfsmiddelen op die lagere bedrijfswaarde te waarderen.³ Indien 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.⁴ Een vrijwillige verdere opwaardering van bedrijfsmiddelen is dus niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik.

Op basis van oude jurisprudentie van de Hoge Raad (gewezen voor de Wet IB 1914)⁵ wordt wel eens de opvatting verdedigd dat de ondernemer voor de waardering van bedrijfsmiddelen (bijvoorbeeld onroerende zaken) als stelsel uitsluitend de waarde in het economische verkeer kan kiezen in plaats van kostprijs minus afschrijving. Het belang hiervan is bijvoorbeeld erin gelegen om verliesverdamping te voorkomen. Mijns inziens kan op basis van deze zeer oude jurisprudentie niet de conclusie worden getrokken dat het ook thans in zijn algemeenheid nog is toegestaan een stelsel toe te passen waarbij bedrijfsmiddelen worden gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer.⁶ Dit standpunt is ook uitgedragen in het beleidsbesluit van 14 november 2000.⁷ Een zodanig stelsel voor bedrijfsmiddelen die aan slijtage onderhevig zijn, past bovendien niet bij het stelsel van afschrijving zoals omschreven in artikel 3.30 van de Wet IB 2001. Voor deelnemingen waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, lijkt onder omstandigheden een andere waarderingmethode dan kostprijs wel mogelijk.⁸ Uiteraard is bij aandelen geen slijtage mogelijk.

Een wijziging van een stelsel van waardering op kostprijs minus afschrijvingen naar een stelsel van waardering op waarde in het economische verkeer voor onroerende zaken om verliesverdamping te voorkomen staat

¹ Handelingen I 2009/10, nr. 14, blz. 489–499 en 506.

² Kamerstukken I 2011/12, 33 003, D, blz. 8–9.

³ Zie o.m. HR 11 december 1985, nr. 23 159, BNB 1987/187.

⁴ Vgl. HR 18 maart 1992, nr. 27 918, BNB 1992/186.

⁵ In dit kader vallen bijvoorbeeld te noemen HR 29 november 1933, B. 5515, HR 9 mei 1935, B. 5866 en HR 19 oktober 1938, B. 6761.

⁶ Zie ook Hof 's-Gravenhage 7 december 1976, nr. 119/76, BNB 1978/159 met betrekking tot de waardering van tuinbouwgrond op bedrijfswaarde.

⁷ Nr. CPP2000/2118M, V-N 2000/53.1, thans het beleidsbesluit van 16 februari 2012, nr. BLKB 2012/8M, *Stcrt.* 2012, 3804.

⁸ Vgl. HR 14 juni 1978, nr. 18 405, BNB 1979/181.

op gespannen voet met het voorzichtigheidsbeginsel en ook met het realisatiebeginsel van goed koopmansgebruik. Op grond van het realisatiebeginsel wordt met de waardevermeerdering immers pas rekening gehouden indien deze door bijvoorbeeld verkoop is gerealiseerd. Overigens zou een dergelijk stelsel van waardering op werkelijke waarde een jaarlijkse taxatie vergen. Dit is strijdig met het eenvoudbeginsel en met de controleerbaarheid van goed koopmansgebruik.

Dit betekent dat een incidentele (bijvoorbeeld eenmalige) herwaardering van één of enkele bedrijfsmiddelen om verliesverdamping te voorkomen evenmin is toegestaan op grond van goed koopmansgebruik. Een incidentele herwaardering voldoet bovendien niet aan de eis van een bestendige gedragslijn. Er ontstaat dan naar willekeur winst die geen enkele band met het desbetreffende jaar heeft, zodat sprake is van een willekeurige fiscale winstbepaling.

4. Andere methoden om verliesverdamping te voorkomen

Zoals recent is aangegeven in de eerdergenoemde memorie van antwoord, zijn er binnen het kader van wet en jurisprudentie diverse methoden om verliesverdamping te voorkomen. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan realisatie 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 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 ongelieerde partijen zouden zijn overeengekomen plaatsvinden. Het is daarbij mogelijk om de (nieuw opgerichte) dochtervennootschap dan wel de afgesplitste vennootschap vervolgens op te nemen in een fiscale eenheid.

Voorts merk ik op dat in het beleidsbesluit van 16 februari 2012¹ een goedkeuring is opgenomen voor de situatie waarbij gebruik is gemaakt van de door de wetgever gecreëerde faciliteit om willekeurig af te schrijven op investeringen in milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen (VAMIL) of andere aangewezen bedrijfsmiddelen en er hierdoor een hoger bedrag aan verliezen dreigt te verdampen dan wanneer de faciliteit niet zou zijn toegepast. Ik acht het onwenselijk dat de toepassing van deze faciliteit die is gecreëerd voor het doen van investeringen in milieuvriendelijke en andere aangewezen bedrijfsmiddelen, door de latere invoering van de beperking van de verliesverrekeningstermijn nadelig uitwerkt voor belastingplichtigen. In dit beleidsbesluit is een praktische regeling getroffen waarbij onder voorwaarden goedgekeurd wordt dat de boekwaarde van het bedrijfsmiddel waarop willekeurig is afgeschreven in het laatste openstaande jaar verhoogd wordt met het verschil tussen het willekeurig afgeschreven bedrag en het bedrag dat in aanmerking zou zijn genomen indien regulier zou zijn afgeschreven. Deze goedkeuring geldt voor verplichtingen voor investeringen aangegaan vóór 1 januari 2007. Ook door deze goedkeuring wordt naar mijn mening maximaal invulling gegeven aan een redelijke en constructieve opstelling van de Belastingdienst bij het voorkomen van verliesverdamping zoals die door mijn ambtsvoorganger is bedoeld.

¹ Nr. BLKB 2012/8M, *Stcrt.* 2012, 3804.