

Erasmus Universiteit Rotterdam

Bachelorscriptie

Verliesverdamping in de vennootschapsbelasting

Kavita Sewkaransing

Studentnummer: 331481

Begeleider: Mr. A.E. van Oostveen

Den Haag, 20 juli 2012

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	Inleiding.....	3
1.1	Probleemstelling.....	3
1.2	Opzet	3
1.3	Onderzoekskader.....	4
Hoofdstuk 2	Overzicht van de verliesverrekening binnen de Wet vennootschapsbelasting 1969 ...	5
2.1	Verliessituatie.....	5
2.2	Totaalwinst	5
2.3	Jaarwinst.....	6
2.4	Geschiedenis van de verliesverrekening	7
2.6	De techniek en formele aspecten van verliesverrekening	10
2.7	Verdamping van verliezen.....	11
2.8	Samenvatting en conclusie	12
Hoofdstuk 3	Methoden ter voorkoming van verliesverdamping.....	13
3.1	De ruimte om verliesverdamping te voorkomen	13
3.2	Verschillende methoden om verliesverdamping te voorkomen	14
3.3	Strekking van de verliesverrekening	14
3.4	Realiseren van stille reserves door intercompany transacties	16
3.5	Doorberekening van kosten en fees.....	18
3.6	Afbouwen van voorzieningen/wijziging fiscale waardering	18
3.7	Activeren van kosten	21
3.8	Inbreng van winstgevende activiteiten	21
3.9	Overdracht van activa tegen schuldenaerkenning.....	22
3.10	Verlenging van het boekjaar.....	22
3.11	Bijzondere baten gevolgd door bijzondere lasten in het volgend boekjaar	23
3.12	Overleg met de Belastingdienst/fiscaal compromis	24
3.13	Andere manieren ter voorkoming van verliesverdamping	24
3.14	Samenvatting en conclusie	26
Hoofdstuk 4	Argumenten voor/tegen een beperkte verrekeningstermijn.....	28
4.1	Beleidsmatige argumenten tegen een verrekeningstermijn	28
4.2	Argumenten uit de literatuur voor/tegen een verrekeningstermijn.....	30
4.3	Samenvatting en conclusie	32
Hoofdstuk 5	Samenvatting en conclusie	33
Bronvermelding.....		37

Hoofdstuk 1 Inleiding

De Grote Recessie van 2009 en de eurocrisis van 2011 hebben de Nederlandse economie zwaar getroffen.¹ Veel bedrijven hebben het zwaar te verduren door terugvallend consumentenvertrouwen² en een gedeelte van die bedrijven zal als gevolg hiervan hun boekjaar afsluiten met ‘rode cijfers’. Die ‘rode cijfers’ hebben niet alleen bedrijfseconomisch, maar ook fiscale gevolgen. Eén van de fiscale gevolgen is dat verliezen verrekend kunnen worden over de jaren heen.

Vanuit de gedachte van totaalwinst zou het mogelijk moeten zijn dat verliezen onbeperkt verrekend kunnen worden, maar met de Wet werken aan winst heeft de wetgever er voor gekozen om de verliesverrekening binnen de vennootschapsbelasting te beperken. Met ingang van 2007 is gekozen voor een voorwaartse verliesverrekening van maximaal negen jaar (carry forward) en een achterwaartse verliesverrekening van één jaar (carry back).³ Het verlies dat overblijft na die negen jaar verdampt dan als het ware.

Deze bachelorscriptie heeft als onderwerp de verliesverdamping in de vennootschapsbelasting.

1.1 Probleemstelling

Vanuit fiscaal oogpunt vind ik het interessant om te bekijken wat een belastingplichtige kan doen wanneer zijn verliezen dreigen te verdampen. Daarom staat de volgende probleemstelling in deze scriptie centraal:

Welke mogelijkheden zijn er bij de heffing van de vennootschapsbelasting om verliesverdamping te voorkomen?

Aan het einde van deze bachelorscriptie moet duidelijk worden wat de mogelijkheden zijn om verliesverdamping te voorkomen.

1.2 Opzet

Om tot een goed antwoord van de probleemstelling te komen, zal aan de hand van drietal deelvragen het antwoord uiteengezet worden.

Allereerst zal worden gekeken naar algemene regelingen in de verliesverrekening. In dit hoofdstuk wordt besproken hoe een verliessituatie ontstaat, wat de fiscale winstbegrippen zijn, wat de geschiedenis van de verliesverrekening is en hoe verliesverdamping ontstaat. Deze onderwerpen worden toegelicht in hoofdstuk 2 aan de hand van de volgende deelvraag:

Wat zijn de verschillende regelingen in de verliesverrekening?

¹ Centraal Plan Bureau, *Centraal Economisch Plan 2012*, 20 maart 2012, blz 21.

² Centraal Bureau voor de Statistiek publicatiebericht, *Consumenten vertrouwen gedaald*, 20 maart 2012.

³ Art. 20, tweede lid, Wet Vpb 1969

In hoofdstuk 3 zal vervolgens worden ingegaan op de verschillende methoden die belastingplichtige hebben om verliesverdamping tegen te gaan. Er wordt ook beschreven of die methoden wel binnen de strekking van de vennootschapsbelasting liggen. Dit gebeurt door middel van de volgende deelvraag:

Welke methoden zijn er om verliesverdamping te voorkomen?

Als laatste wordt in hoofdstuk 4 de voor- en tegenargumenten weergegeven van een beperkt verrekeningstermijn. Door middel van de deelvraag:

Wat voor argumenten zijn er voor/tegen een beperkt verrekeningstermijn?

Door middel van de drie deelvragen te beantwoorden zal een passend antwoord op de probleemstelling worden gegeven. De uitwerking van de probleemstelling wordt beschreven in de conclusie van de bachelorscriptie.

1.3 Onderzoekskader

In deze scriptie vormen; de mogelijkheden om verliesverdamping te voorkomen, hoe verlies wordt verrekend, de wenselijkheid van een beperkt verliesverrekeningstermijn, de leidraad van deze scriptie. Het verrekenen van buitenlandse verliezen wordt buiten beschouwing gelaten.

Hoofdstuk 2 Overzicht van de verliesverrekening binnen de Wet vennootschapsbelasting 1969

In dit eerste hoofdstuk wordt de vraag: *Wat zijn de verschillende regelingen in de verliesverrekening?* beantwoord. Om ten aanzien van dit vraagstuk tot een conclusie te komen, zal in dit hoofdstuk kort stilgestaan worden bij de fiscale regels van het winstbegrip. Voordat dit winstbegrip behandeld wordt, zal er kort ingegaan worden op de vraag hoe een verliessituatie kan ontstaan. Verder zal inzicht gegeven worden in de geschiedenis van de verliesverrekening en de huidige wettelijke regeling van de verliesverrekening. Daarna wordt verdiept in de techniek en de formele aspecten van de verliesverrekening, waarbij beperkt wordt tot verticale verliesverrekening (het verrekenen van verliezen over de tijd). Als laatste wordt behandeld wat onder verliesverdamping wordt verstaan.

2.1 Verliessituatie

Vooraf in een periode van recessie en terugvallend consumentenvertrouwen is het mogelijk dat een onderneming een verlies lijdt. Volgens art. 20, eerste lid, Wet Vpb 1969 is sprake van een te verrekenen verlies wanneer de berekening van de belastbare winst of van het Nederlands inkomen leidt tot een negatief bedrag. Met andere woorden een verlies is negatief belastbare winst. Maar wanneer is er sprake van belastbare winst? In art. 8 Wet Vpb 1969 wordt voor het winstbegrip (deels) verwezen naar de inkomstenbelasting. Deze verwijzing betreft zowel de totale winst (art. 3.8, 3.11, 3.12, (deels) 3.13, (deels) 3.14 en 3.22 t/m 3.24 Wet inkomstenbelasting 2001) als jaarwinst (het merendeel van art.3.25 t/m 3.57 en 10.10 Wet inkomstenbelasting 2001).⁴ Er zijn een paar uitzonderingen op het winstbegrip in de Wet Vpb 1969 ten op zichte van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Deze uitzonderingen staan in art. 8 tweede lid Wet Vpb 1969, art 9 en art. 10, 10a en 10d Wet Vpb 1969. In deze artikelen wordt bepaald welke kosten wel of niet in aftrek van de winst mogen worden gebracht.

2.2 Totaalwinst

Totaalwinst wordt gedefinieerd als: *het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm dan ook, worden verkregen uit de onderneming* (art. 3.8 Wet IB 2001). De totaalwinst wordt bepaald door het objectieve waardeverschil tussen het begin- en eindvermogen van de onderneming, vermeerderd met onttrekkingen die tijdens de gehele bestaansperiode van het lichaam hebben plaatsgevonden en verminderd met kapitaalstortingen.⁵ De winst wordt als het ware gezuiverd van handelingen waarvan de reden niet ligt in de bedrijfsvoering. Toch worden diverse soorten opbrengsten en kosten buiten de berekening van totaalwinst geplaatst door de wetten en jurisprudentie.

⁴ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Kluwer: Deventer 2007, derde druk, p.48

⁵ J.L. van de Streek, S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Kluwer: Deventer 2011, p. 90.

Als voorbeeld kan worden genoemd het zogeheten Tweede Cessna-arrest.⁶ In de situatie van dit arrest betreft het een BV, die samen met een andere BV een vof heeft opgericht om in een aantal West-Europese landen tandheelkundige centra op te richten. Om de centra te bezoeken, heeft de belanghebbende een Cessna vliegtuig aangeschaft. Het eerste centrum was opgericht in Italië en de directeur- grootaandeelhouder van de BV verrichtte daar zo nu en dan werkzaamheden. De BV bracht de kosten van het vliegtuig ten laste van de winst. Het geschil betreft de vraag of de kosten ten laste van de winst mogen worden gebracht. Op basis van de totaalwinstgedachte zouden de kosten aftrekbaar moeten zijn. De Hoge Raad vond dat er sprake was van een wanverhouding tussen de gemaakte kosten en het nut dat deze wijze van reizen oplevert voor de onderneming, als gevolg hiervan moesten de kosten beperkt in aanmerking worden genomen bij de winstbepaling. De totaalwinst wordt op basis van een nominalistische visie vastgesteld.⁷ Vermogensvermeerderingen, die bijvoorbeeld het resultaat zijn van inflatie, vergroten in reële termen het vermogen niet, maar horen desondanks wel tot de winst.⁸ Dit wordt het euro-is-euro stelsel genoemd. Schematisch kan het als volgt worden weergegeven:

	Eindvermogen
-/-	Beginvermogen
-/-	Stortingen
<u>+</u>	<u>Onttrekkingen</u>
	Totaalwinst

2.3 Jaarwinst

De totaalwinst kan pas aan het einde van de levensduur van een onderneming worden bepaald en dit winstbegrip biedt inzicht in de wijze waarop de totale winst kan worden toegerekend aan verschillende jaren waarin de onderneming bestaat.⁹ De jaarwinst wordt volgens art. 3.25 Wet IB 2001 bepaald aan de hand van goed koopmansgebruik. Dit artikel luidt als volgt: *'De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met in achtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.'* De vraag is wat onder goed koopmansgebruik moet worden verstaan. Goed koopmansgebruik vindt haar basis in de bedrijfseconomie, zo blijkt uit het arrest van de Hoge Raad van 8 mei 1957.^{10 11} In dit arrest is bepaald

⁶ HR 8 maart 2002, nr. 36 292, BNB 2002/210.

⁷ E.J.W. Heithuis, R.P. van den Dool, *'Compendium Vennootschapsbelasting'*, Kluwer: Deventer 2010, negende druk, p. 52.

⁸ E.J.W. Heithuis, R.P. van den Dool, *'Compendium Vennootschapsbelasting'*, Kluwer: Deventer 2010, negende druk, p. 52.

⁹ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *'Inkomstenbelasting alsmede hoofdzaken loonbelasting'*, Kluwer: Deventer 2010, zesde herziende druk, p. 98.

¹⁰ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *'Inkomstenbelasting alsmede hoofdzaken loonbelasting'*, Kluwer: Deventer 2010, zesde herziende druk, p. 147.

¹¹ HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208.

dat bedrijfseconomische regels voor winstbepaling in het algemeen in overeenstemming zijn met goed koopmansgebruik. Echter er kan van bedrijfseconomische regels afgeweken worden indien de doeleinden van de bedrijfseconomische regels in strijd zijn met de doeleinden die aan de fiscale winstberekening ten grondslag liggen of om budgettaire/politieke redenen.¹²

Aan goed koopmansgebruik liggen een aantal beginselen ten grondslag. De belangrijkste beginselen zijn het realisatiebeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Het realisatiebeginsel houdt in dat opbrengsten en kosten moeten worden toegerekend aan de jaren waarop deze betrekking hebben.¹³ Dit voorkomt willekeur met betrekking tot winstneming. Bijvoorbeeld vooruitbetaalde kosten die betrekking hebben op een volgend jaar, kunnen ook pas in dat volgende jaar als kosten aangemerkt worden.¹⁴

Het voorzichtigheidsbeginsel schrijft voor dat winsten genomen mogen worden op het moment dat zij voldoende zeker zijn, maar verliezen moeten genomen worden wanneer zij zich aftekenen.¹⁵ Wanneer het gaat om verliezen dan vormt het voorzichtigheidsbeginsel dus een breuk op het realisatiebeginsel. De laatste van de belangrijkste beginselen is het eenvoudsbeginsel. Dit houdt in dat het winstbepalingsstelsel niet ingewikkeld behoeft te zijn.¹⁶

Dus aan de hand van goed koopmansgebruik kan de belastingplichtige een waarderingstelsel kiezen die de winst aan een bepaald jaar toerekent. De belastingplichtige mag niet elk jaar zijn waarderingstelsel veranderen. Waarom een belastingplichtige niet zomaar een stelselwijziging mag doorvoeren wordt in het volgende hoofdstuk besproken.

2.4 Geschiedenis van de verliesverrekening

Verliesverrekening in de vennootschapsbelasting kent een lange en bewogen geschiedenis. In het Besluit op de Winstbelasting 1940 werden voor het eerst regels omtrent verliesverrekening opgenomen.¹⁷ Volgens dit besluit konden lichamen hun verlies alleen met winsten behaald in het volgende en het daaropvolgende jaar compenseren. Er was toen nog geen mogelijkheid om verliezen achterwaarts te verrekenen. Eerst moest het verlies in mindering worden gebracht van een overgangsreserve. Deze overgangsreserve werd gevormd om de overgang van de Wet Dividend- en Tantiëmebelasting 1917 naar de Winstbelasting van 1940 te faciliteren.¹⁸ Volgens de bewindvoerders

¹² D. Brüll, J.W. Zwemmer en R.P.C. Cornelisse, '*FED fiscale brochure: Goedkoopmansgebruik*', Kluwer: Deventer 2008, zevende druk, p. 3.

¹³ E.J.W. Heithuis, R.P. van den Dool, '*Compendium Vennootschapsbelasting*', Kluwer: Deventer 2010, negende druk, p. 59.

¹⁴ E.J.W. Heithuis e.a., '*Compendium vennootschapsbelasting*', Kluwer: Deventer 2008, zevende druk, p. 18.

¹⁵ L.G.M. Stevens, '*Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*', Kluwer: Deventer 2010, p. 193.

¹⁶ L.G.M. Stevens, '*Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*', Kluwer: Deventer 2010, p. 193.

¹⁷ G.W.J.M. Kampschöer, '*Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening*', Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 21.

¹⁸ J.W. Zwemmer, '*Verliescompensatie*', Kluwer: Deventer 2003, vierde herziende druk, p. 12.

was een ruimere verliescompensatie niet nodig, omdat de verliezen na een tijdje niet meer gevoeld zouden worden door belastingplichtigen. Er zou een soort verjaring moeten gelden.¹⁹

Door de invoering van de Wet Belastingherziening 1950 werd de termijn van voorwaartse verlies verrekenen verlengd tot vier jaar. Het Belastingplan 1953 bracht door de Wet van 24 december, Stb, 1953, 591. een verlenging van de voorwaartse verliesverrekeningstermijn tot zes jaar.²⁰ Dit gold echter niet voor aanloopverliezen. Aanloopverliezen zijn verliezen uit de onderneming, die zijn geleden binnen zes jaar na de oprichting van de onderneming. Deze verliezen mochten onbeperkt verrekend worden in de tijd.²¹ Vanaf 1953 werd het ook mogelijk om achterwaarts te verrekenen. De termijn hiervan was beperkt tot één jaar. Een verruiming van de termijnen van verliesverrekening vond plaats in 1973. Een verlies, niet zijnde aanloopverlies, kon acht jaar voorwaarts worden verrekend. Vanaf 1974 werd de termijn van achterwaarts verrekenen verlengd tot twee jaar en de termijn van acht jaar voorwaarts verrekenen bleef gehandhaafd.²² Aanvankelijk waren dit tijdelijke verruiming, maar met ingang van 1980 werd deze verruiming definitief vastgelegd in de Wet Vpb.²³

Tien jaar later laaide de discussie over beperkte verliesverrekening weer op.²⁴ Bij wet van 8 november 1984²⁵ werd de achterwaarts verliesverrekeningstermijn verlengd tot drie jaar en werd de volgorde van verlies verrekenen omgekeerd. Eerst moest het verlies worden verrekend met het inkomen uit het oudste jaar. De termijn van voorwaarts verrekenen bleef tot acht beperkt. Bij samenloop van aanloopverliezen en gewone verliezen moesten eerst de gewone verliezen worden verrekend en daarna de aanloopverliezen. Met ingang van 24 november 1984 werd het mogelijk om met een voorlopige teruggaaf belasting uit een voorafgaande jaar terug te vorderen met behulp van achterwaarts verrekenen.²⁶ In dit jaar werd ook nog de nihil-aanslag geïntroduceerd door art. 25a Wet Vpb 1969. Bij de wijziging van de wet van 23 december 1994²⁷ bleef de achterwaartse verliesverrekeningstermijn, net als bij de invoering in 1984, beperkt tot drie jaar, maar mochten verliezen die waren geleden in het boekjaar 1995 of verliezen geleden vanaf 1 januari 1995, in plaats van acht jaar voorwaarts verrekenen, onbeperkt voorwaarts verrekend worden.

De voornaamste reden voor de overheid om de termijn uit te breiden was om in Nederland een fiscaal gunstig vestigingsklimaat te creëren.²⁸ Nederland was toentertijd een van de gunstigste

¹⁹ Kamerstukken II, 1939/1940, nr.5, blz.12.

²⁰ J.W. Zwemmer, *Verliescompensatie*, Kluwer: Deventer 2003, vierde herziende druk, p. 11.

²¹ Wet 24 december, Stb, 1953, 591.

²² J.W. Zwemmer, *Verliescompensatie*, Kluwer: Deventer 2003, vierde herziende druk, p. 13.

²³ G.W.J.M. Kampschöer, *Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 21.

²⁴ Kamerstukken II 1983/1984 18 242, nr.6, p.4

²⁵ Wet 8 november, Stb, 1994, 534.

²⁶ J.W. Zwemmer, *Verliescompensatie*, Kluwer: Deventer 2003, p. 13.

²⁷ Wet 23 december, Stb, 1994, 937.

²⁸ MvA Eerste Kamer, EK 1994-1995, 23 962, nr. 124b.

vestigingslanden als het ging over verlies verrekenen.²⁹

2.5 Huidige situatie van verliesverrekening

In de nota Werken aan Winst had het kabinet in 2005 als doelstelling om van Nederland een gunstig vestigingsland voor ondernemingen te maken.³⁰ Het kabinet wilde dit doel bereiken door middel van tariefsverlagingen in de Vpb. De belastingopbrengst moest echter wel gelijk blijven. Om de tariefsverlaging te financieren werd voorgesteld om de grondslag te verbreden. Eén van de maatregelen om de grondslag te verbreden was de beperking van de verliesverrekeningstermijnen.³¹ Deze nota leidde uiteindelijk tot het wetsvoorstel ‘Wet werken aan winst’³², dat in 2006 werd aangenomen.

Uiteindelijk is in de wetgeving van 2007 gekozen voor een achterwaartse verliesverrekeningstermijn van één jaar en een voorwaartse verliesverrekeningstermijn van negen jaar. Met betrekking tot aanloopverliezen, die vanaf 1953 onbeperkt voorwaarts verrekenbaar waren, geldt een beperkte verrekeningstermijn. In de Wet werken aan winst was een overgangsmaatregel opgenomen voor verliezen tot 2002.³³

Op grond van het Overgangsrecht waren de verliezen tot 2002 verrekenbaar met winsten tot en met de boekjaren die aanvangen in het kalenderjaar 2011. Uit de parlementaire behandeling van de nota Werken aan Winst was gesproken over een aparte regeling voor aanloopverliezen,³⁴ maar deze suggestie was niet overgenomen. Budgettaire redenen lijken hierbij de doorslag te hebben gegeven.³⁵ Historisch gezien kunnen de verrekeningstermijnen in de vennootschapsbelasting als volgt schematisch worden weergegeven:

Periode	Achterwaarts verrekening	Voorwaarts verrekening
1940-1941	0	5
1942-1950	0	2
1950-1952	0	4
1953-1973	1	6
1974-1983	2	8
1984-1994	3	8
1995-2006	3	Onbeperkt
2007-heden	1	9

²⁹ Aantekening redactie Vakstudie-Nieuws bij art. 20 Wet Vpb. Voor een beperkt overzicht van de toentertijd geldende verliesverrekeningstermijnen in de omliggende landen zie Kamerstukken II 1994/1995, 23 962, nr.3, blz 1-3.

³⁰ Kamerstukken II 2004/2005, 30 107, nr. 2.

³¹ Kamerstukken II 2004/2005, 30 107, nr. 2, blz 33.

³² Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.2. Dit is het wetsvoorstel.

³³ 12 december, Stb, 2006, 631.

³⁴ Kamerstukken II 2005/2006, 30 107, nr. 9, blz 27.

³⁵ D.R. Post, ‘Methoden ter voorkoming van verliesverdamping’, TFO 2011/145.

2.6 De techniek en formele aspecten van verliesverrekening

Zoals in onderdeel 2.1 vermeld wordt, is er sprake van een verlies wanneer de berekening van de belastbare winst en/of het Nederlands inkomen leidt tot een negatief bedrag. (art. 20, eerste lid, Wet Vpb 1969). De inspecteur legt op grond van art. 25a, tweede lid, Wet Vpb 1969 een nihil-aanslag op over het jaar waarin een verlies is geleden, waarbij eventuele voorheffingen en/of voorlopige aanslagen niet worden verrekend.³⁶

Voordat de belastingplichtige het verlies mag verrekenen, moet de inspecteur het verlies vaststellen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Dit gebeurt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag van het jaar waarin het verlies is geleden.³⁷ De inspecteur mag een verliesvaststellingsbeschikking herzien ingevolge art. 20b, derde lid, Wet Vpb 1969. Hiervoor gelden dezelfde voorwaarden als voor een navordering.³⁸ Er moet in beginsel sprake zijn van een nieuw feit, tenzij de belastingplichtige te kwader trouw is.

Nadat het verlies is vastgesteld door de inspecteur, mag het verlies verrekend worden met de belastbare winsten respectievelijk het Nederlands inkomen van het vorig jaar (carry back) en de volgende negen jaar (carry forward) ex art. 20, tweede lid, Wet Vpb 1969. Volgens art. 20, zevende lid, Wet Vpb 1969, worden de verliezen verrekend in de volgorde waarin de verliezen zijn ontstaan en de belastbare winsten respectievelijk het Nederlands inkomen zijn genoten.³⁹ Verliezen moeten dus eerst achterwaarts verrekend worden, voordat er wordt toegekomen aan voorwaarts verrekenen. Hieronder een voorbeeld ter verduidelijking⁴⁰:

BV X heeft in jaar 2012 een winst van € 1000, in jaar 2013 een verlies van € 6000 en in jaar 2014 een winst van € 6000. Het verlies van jaar 2013 wordt eerst verrekend met de behaalde winst uit jaar 2012. Wanneer de winst van het jaar 2012 geheel is verrekend, kan het deel van het verlies van jaar 2013 wat nog resteert (in dit voorbeeld € 5000) worden verrekend met de winst uit jaar 2014. In jaar 2014 blijft nog een belastbaar winst van €1000 over.

Bij het achterwaarts verrekenen, wordt de aanslag van dat voorafgaande jaar verminderd bij beschikking van de inspecteur ex art. 21, eerste lid, Wet Vpb 1969. Over het jaar 2012 wordt de aanslag ex art. 25a, tweede lid, Wet Vpb 1969 op nihil gesteld. Tegen de carry back beschikking kan alleen bezwaar worden gemaakt waarbij art. 20, art 20a en art. 21, tweede lid, Wet Vpb 1969 worden

³⁶ J.L. van de Streek en S.A.W.J Strik, 'Cursus belastingrecht studenteneditie: Vennootschapsbelasting', Kluwer: Deventer 2011, p. 764.

³⁷ Art. 20b eerste lid Wet Vpb 1969.

³⁸ Art. 16 Wet AWR

³⁹ J.L. van de Streek en S.A.W.J Strik, 'Cursus belastingrecht studenteneditie: Vennootschapsbelasting', Kluwer: Deventer 2011, p. 766.

⁴⁰ Mark Boender, *Verliesverrekening in de vennootschapsbelasting. Het tegengaan van verliesverdamping* (bachelorscriptie Rotterdam EUR), 2009, p. 16.

toegepast.⁴¹ De belastingplichtige kan dus geen bezwaar maken tegen de vastgestelde winst van het voorafgaande jaar, maar alleen tegen het vastgestelde verlies.

In art. 21a Wet Vpb 1969 wordt de voorwaartse verliesverrekening behandeld. Net als bij de achterwaartse verliesverrekening wordt het verlies bij een voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld door de inspecteur. De beschikking wordt gelijktijdig vastgesteld met de aanslag over het latere winstjaar. De belastingplichtige kan in bezwaar gaan wanneer het bezwaar uitsluitend betrekking heeft op⁴²:

- de toepassing van art. 20 Wet Vpb 1969
- de toepassing van art. 20a Wet Vpb 1969
- de grootte van het te verrekenen bedrag, maar alleen als er geen belasting verschuldigd is.

Deze rechtsmiddelen zijn bedoeld voor gevallen waarin er geen bezwaar kan worden gemaakt tegen de aanslag waarnaar het verlies wordt vooruitgewenteld.⁴³ Bijvoorbeeld omdat er ten gevolge van de verliesverrekening geen belasting is verschuldigd en er dus geen 'belang' is.⁴⁴

2.7 Verdamping van verliezen

Wanneer een verlies noch door middel van achterwaartse, noch door voorwaartse verliesverrekening kan worden gecompenseerd en dus niet verrekend worden, is sprake van verliesverdamping.⁴⁵ Er kunnen verschillende oorzaken zijn waarom verliezen zijn verdampt. Ten eerste kunnen niet alle verliezen verrekend worden binnen de termijn van art. 20, tweede lid, Wet Vpb 1969. Ten tweede kunnen bepaalde wetsbepalingen ervoor zorgen dat verliezen niet verrekend kunnen worden.

Bijvoorbeeld in de handel in verlieslichamen waarbij art. 20a Wet Vpb 1969 van toepassing is. Ten derde kunnen verliezen verdampen wanneer een onderneming wordt geliquideerd.⁴⁶ Een voorbeeld ter verduidelijking van verliesverdamping:

BV X heeft in jaar 2012 een winst van €1000, in jaar 2013 een verlies van €10.000 en in jaar 2014 een winst van €5000. Het verlies van jaar 2013 wordt eerst verrekend met de winst van jaar 2012.

Wanneer de winst in jaar 2012 geheel is verrekend, kan het deel van het verlies van jaar 2013 wat nog resteert (in dit voorbeeld €9000) worden verrekend met de winst in jaar 2014. Dan blijft er nog €4000 verlies over. Als er daarna niet meer verrekend mag worden, dan verdampt het verlies.

⁴¹ J.L. van de Streek en S.A.W.J Strik, 'Cursus belastingrecht studenteneditie: Vennootschapsbelasting', Kluwer: Deventer 2011, p. 766.

⁴² Art. 21a, derde lid, Wet Vpb 1969.

⁴³ J.L. van de Streek en S.A.W.J Strik, 'Cursus belastingrecht studenteneditie: Vennootschapsbelasting', Kluwer: Deventer 2011, p. 766.

⁴⁴ J.L. van de Streek en S.A.W.J Strik, 'Cursus belastingrecht studenteneditie: Vennootschapsbelasting', Kluwer: Deventer 2011, p. 766-767.

⁴⁵ G.W.J.M. Kampschöer, 'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening', Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 26.

⁴⁶ G.W.J.M. Kampschöer, 'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening', Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 26.

2.8 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk zijn de verschillende onderwerpen omtrent verliesverrekening in de vennootschapsbelasting behandeld. Allereerst werd behandeld hoe een verliessituatie ontstaat gezien vanuit de Wet Vpb 1969. Een te verrekenen verlies is negatief belastbaar winst ex art. 20, eerste lid, Wet Vpb 1969. Daarna is ingegaan op de verschillende winstbegrippen: totaalwinst en jaarwinst. Totaalwinst is het gezamenlijk bedrag van alle voordelen die een onderneming verkrijgt tijdens zijn bestaan. Jaarwinst is totaalwinst verdeeld in jaarmoten op grond van goed koopmansgebruik. Goed koopmansgebruik wordt gekenmerkt door de volgende beginselen. Het realisatiebeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudigsbeginsel.

Daarna is de geschiedenis van de verliesverrekening behandeld. In de loop der tijd zijn de termijnen van verliesverrekening regelmatig gewijzigd. Historisch gezien werden de termijnen van voorwaarts en achterwaarts verrekenen eerst verruimd tot de laatste verruimde wijziging van 1995. Daarna zijn de termijnen in 2007 weer beperkt.

Na het overzicht van de geschiedenis van de verliesverrekening is ingegaan op de techniek en formele aspecten van verliesverrekening. Het verlies wordt door de inspecteur bij voor een bezwaar vatbare beschikking vastgesteld ex art. 20b, eerste lid, Wet Vpb 1969 tegelijkertijd wordt ook een nihil-aanslag vastgesteld.

De verliezen moeten eerst achterwaarts en daarna voorwaarts worden verrekend en in de volgorde waarin ze zijn ontstaan. (art. 20, zevende lid, Wet Vpb 1969).

Als laatst werd omschreven wanneer verliezen verdampen. Verliesverdamping kan verschillende oorzaken hebben. Eén van die redenen is termijnoverschrijding. Ondernemingen kunnen verliesverdamping voorkomen door mogelijkheden uit te voeren. In het volgende hoofdstuk zal ingegaan worden op de methoden, die belastingplichtige hebben om verliesverdamping tegen te gaan. .

Hoofdstuk 3 Methoden ter voorkoming van verliesverdamping

In het tweede hoofdstuk zijn de verschillende regelingen van de verliesverrekening beschreven. Er is uitgebreid stilgestaan bij de behandeling van de fiscale winstbegrippen en de werking van de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting. Door de beperking van de verliesverrekeningstermijnen in 2007, kunnen verliezen van belastingplichtige verdampen doordat de termijn van de verrekening is verstreken. Belastingplichtigen willen dit uiteraard voorkomen, door methoden te bedenken die ervoor zorgen dat hun verliezen niet verdampen. Daarom luidt de deelvraag: *Welke methoden zijn er om verliesverdamping te voorkomen?* Allereerst wordt bekeken of er ruimte is om verliesverdamping te voorkomen en hoe deze ruimte gebruikt kan worden. Daarna worden de verschillende methoden, die belastingplichtigen hebben om verliesverdamping te voorkomen, behandeld en er zal bekeken worden of deze methoden binnen het kader van wet en jurisprudentie liggen.

3.1 De ruimte om verliesverdamping te voorkomen

Wanneer een belastingplichtige binnen negen jaar zijn verliezen nog steeds niet heeft verrekend, verdampen die verliezen. Een groot gedeelte van de gevallen kan op ‘natuurlijke wijze’ worden voorkomen door het behalen van belastbaar winst. Hoe meer winst wordt genomen in de compensatietermijn, hoe minder verliezen verdampen.

De vraag is hoe ver een belastingplichtige mag gaan om verliesverdamping tegen te gaan. Volgens de staatssecretaris van Financiën zijn er geen bezwaren als belastingplichtigen verliesverdamping proberen tegen te gaan, zolang dit binnen de wet en de jurisprudentie gebeurt.⁴⁷

Wanneer er wordt gekeken naar de wet en jurisprudentie is het arrest van de Hoge Raad van 10 maart 1993⁴⁸ van belang. In dit arrest ging het om een belanghebbende (Holding BV), die werd opgericht door C BV en D BV. Beide BV's hadden 50% van het aandelenkapitaal in A BV. C BV en D BV stortten hun aandelen van A BV in belanghebbende ter waarde van f 54.400.000. C BV en D BV gingen een geldlening aan met belanghebbende over de overwaarde, waarbij de belanghebbende de rente aan beide BV's betaalde. Verder blijkt uit het arrest dat belanghebbende en A BV een fiscale eenheid vennootschapsbelasting aangingen. Het gevolg was dat de winst van A BV kon verrekend worden met de door belanghebbende te betalen rente aan C BV en D BV, die beide over compensabele verliezen beschikten. Het geschil was of de rente op de geldlening al dan niet aftrekbaar was, omdat er mogelijk sprake was van een handeling die met fraus legis bestreden moest worden.

De Hoge Raad oordeelde: *'Indien een belastingplichtig lichaam dat verliezen heeft geleden, ernaar streeft door het aantrekken van positieve winstbestanddelen de verrekening van die verliezen te*

⁴⁷ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr. 8, blz. 61.

⁴⁸ HR 10 maart 1993, BNB 1993/196.

bespoedigen en althans verdamping van die verliezen te voorkomen, komt zulks niet in strijd met de strekking van de verliescompensatie. De betaling van de rente door belanghebbende kan dan ook niet met doel en strekking van de wet in strijd geoordeeld worden. De rente betalingen door belanghebbende werden niet gekwalificeerd als fraus legis en waren ook niet in strijd met de wet. Verder stelt de Hoge Raad dat zulks niet in strijd komt met de strekking van de verliescompensatie. De Hoge Raad bedoelt hier met zulks: het aantrekken van winstbestanddelen om verrekening van verliezen te bespoedigen en daarmee verdamping te voorkomen. Dit gegeven samen met de opmerking van de staatssecretaris, dat methoden binnen de wet en jurisprudentie zijn toegestaan, betekent dat belastingplichtigen winstbestanddelen mogen aantrekken zonder daarmee in strijd met de verliesverrekening te handelen. Op welke praktische wijze dit kan gebeuren zal verder in dit hoofdstuk behandeld worden.

3.2 Verschillende methoden om verliesverdamping te voorkomen

Er zijn verschillende manieren om de winst te beïnvloeden om zo de verliezen te compenseren. Kampschöer⁴⁹ onderscheidt naar aanleiding van empirisch onderzoek tien manieren om verliesverdamping tegen te gaan.

1. Realiseren van stille reserves door intercompany transacties
2. Doorberekening van kosten en fees
3. Afbouwen van voorzieningen/wijziging fiscale waardering
4. Activeren van kosten
5. Inbreng van winstgevende activiteiten
6. Overdracht tegen schuldenaerkening
7. Verlenging van het boekjaar
8. Bijzondere baten gevolgd door bijzondere lasten in het volgend jaar
9. Overleg met de Belastingdienst
10. Gebruik in het kader van een fiscaal compromis

Deze tien methoden hebben elk op een andere wijze hun uitwerking. De eerste acht hebben te maken met fiscale planning en de laatste twee hebben meer een praktische oplossing om verliezen niet te laten verdampen. Voordat er ingegaan wordt op de verschillende methoden om verliesverdamping tegen te gaan, wordt eerst de strekking van de verliesverrekening behandeld.

3.3 Strekking van de verliesverrekening

Eerder is al opgemerkt door de staatssecretaris dat methoden om verliesverdamping tegen te gaan binnen het kader van wet en jurisprudentie mogelijk zijn. De vraag is of de methoden uit de vorige paragraaf binnen het kader van wet en jurisprudentie vallen. De staatssecretaris heeft niet expliciet

⁴⁹ G.W.J.M. Kampschöer, 'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening', Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 102-103.

gezegd welke methoden binnen het kader van wet en jurisprudentie vallen.

Volgens art. 20 Wet Vpb 1969 mogen verliezen gecompenseerd worden met winsten binnen negen jaar. Wanneer het om winsten gaat, kan het om zowel gerealiseerde winsten als ongerealiseerde winsten gaan. De vraag is of de stille reserves gerealiseerd kunnen worden en of deze stille reserves aan de jaren binnen de verliesverrekeningstermijn toegerekend kunnen worden.

Volgens het voorzichtigheidsbeginsel hoeven winsten pas genomen worden wanneer deze gerealiseerd worden. In het arrest van 14 juni 1978 oordeelde de Hoge Raad: *‘goed koopmansgebruik – reeds in verband met de vrijstelling welke in artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is vervat voor voordelen uit hoofde van een deelneming – zich geenszins ertegen verzet een deelneming als de onderhavige boven de kostprijs te waarderen’*.⁵⁰ De Bont concludeert dat het woord ‘reeds’ erop duidt dat de Hoge Raad hier een opwaardering toestaat om het enkele feit dat de waardering niet belast wordt. Dus aan het voorzichtigheidsbeginsel hoeft niet worden voldaan, indien de winsten niet onderhevig zijn aan heffing.⁵¹ Verder concludeert De Bont: *‘Ingeval de bedrijfswaarde stijgt tot ver boven de boekwaarde, zal de ondernemer in beginsel op grond van het realiteitsbeginsel worden gedwongen tot winst te nemen. Het voorzichtigheidsbeginsel en daarmee het realisatiebeginsel geven de ondernemer echter het recht de winstneming – in strijd met de werkelijkheid – uit te stellen. (...) Het realisatiebeginsel speelt geen rol bij het vaststellen van het moment waarop de winst mag worden genomen.’*⁵² Hij laat de samenhang tussen deze twee beginselen zien en in hoeverre belastingplichtigen in staat zijn om activa boven de kostprijs te waarderen.

In het arrest⁵³ van 12 februari 1986 ging het geschil over de verliesverrekening inzake art. 20, vijfde lid, Wet Vpb 1969, de voorloper van art. 20a Wet Vpb 1969. Belanghebbende wilde een onderneming overdragen aan een BV. De BV wilde de winsten verrekenen met de openstaande verliezen van de onderneming. Volgens art 20, vijfde lid, Wet Vpb 1969 mocht dit niet. De Hoge Raad oordeelde: *‘(...) met die strekking is het niet verenigbaar dat wetsvoorschrift toe te passen voor zover verliezen verrekend worden met winsten welke voortvloeien uit de stille reserves die in het lichaam aanwezig waren ten tijde van de hier bovenbedoelde overgang van belangen.’* Hier rekent de Hoge Raad stille reserves toe aan de periode binnen de verrekeningstermijn en staat de Hoge Raad verrekening toe. A-G Van Soest stelt eveneens na deze uitspraak dat ongerealiseerde winsten die toe te rekenen zijn aan jaren binnen de verliesverrekeningstermijn beschikbaar zouden moeten zijn voor verrekening.

⁵⁰ HR 14 juni 1978, BNB 1979/181.

⁵¹ G.J.M.E. De Bont, ‘Herwaarderen op hogere bedrijfswaarde, indien compensabele verliezen dreigen te verdampen’, WFR 1994/238.

⁵² G.J.M.E. De Bont, ‘Herwaarderen op hogere bedrijfswaarde, indien compensabele verliezen dreigen te verdampen’, WFR 1994/238.

⁵³ HR 12 februari 1986, BNB 1986/201.

Uit deze uitspraken kan worden afgeleid dat de jurisprudentie mogelijkheden biedt om stille reserves, die binnen een verrekeningstermijn worden gerealiseerd, te verrekenen met verliezen. Hieronder een voorbeeld ter verduidelijking⁵⁴:

boekjaar	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
waarde	100	100	110	140	150	175	190	205	220	230	240
SR											

In jaar nul maakt de BV een verlies en is de waarde van de stille reserve 100. De winsten van de negen volgende jaren komen in aanmerking voor verrekening. De stille reserve is in die periode aangegroeid tot 240. De ongerealiseerde winst die toe te rekenen is in de verrekeningstermijn is $240 - 100 = 140$. De BV kan die 140 gebruiken om het verlies in jaar nul te compenseren. De 100 die al aanwezig was, komt niet in aanmerking om met verliezen te verrekenen. De belastingplichtige moet eerst de stille reserves realiseren. Dit komt in de volgende paragraaf aan bod.

3.4 Realiseren van stille reserves door intercompany transacties

Bij transacties tussen twee belastingplichtigen in één groep, ook wel intercompany transacties genoemd, kan de overdragende belastingplichtige haar stille reserves realiseren. Volgens Kampschöer⁵⁵ kan het als volgt omschreven worden: *'het realiseren van winst door een tot een groep behorende zelfstandig belastingplichtige rechtspersoon door middel van het overdragen van een actief aan een eveneens zelfstandig belastingplichtige rechtspersoon binnen dezelfde groep, tegen een waarde die hoger is dan de fiscale boekwaarde en waarbij in de groep de economische belangen geen wezenlijke wijziging ondergaan.'* Op grond van art. 8b Wet Vpb 1969 moeten overeenkomsten tussen gelieerde partijen, die afwijken van voorwaarden die in het economisch verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, hun winst bepalen alsof het de laatst bedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen. In de volgende gevallen van intercompany transacties moeten belastingplichtigen afrekenen over hun stille reserves:

1. Onroerend goed wordt overgedragen. De stille reserves in het onroerend goed worden als boekwinst gerealiseerd bij de overdragende partij en gebruikt om verliesverrekeningsrechten alsnog te realiseren.⁵⁶
2. Er wordt een onderneming overgedragen en de overdragende belastingplichtige realiseert hierbij goodwill, die tot het moment van de overdracht niet begrepen was in het fiscale vermogen.⁵⁷

⁵⁴ Wouter de Win, *Beperkt of onbeperkt? Verliesverrekening binnen de Venootschapsbelasting* (bachelorscriptie Rotterdam EUR), 2009, p. 21.

⁵⁵ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 103.

⁵⁶ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 103.

3. Een specifiek exclusief recht (immaterieel recht) wordt overgedragen door de belastingplichtige. De waarde is tot het moment van de overdracht niet tot uitdrukking gekomen in het fiscale vermogen en leidt tot het realiseren van winst.⁵⁸

De overdracht van een onderneming (of een immaterieel activum) kan op allerlei manieren⁵⁹ plaatsvinden:

1. Een bedrijfsfusie: Hierbij koopt rechtspersoon A de gehele onderneming of een zelfstandig deel van rechtspersoon B. Als tegenprestatie geeft rechtspersoon A aandelen aan rechtspersoon B, waardoor rechtspersoon B een Holding wordt van rechtspersoon A. De wetgever heeft een faciliteit in het leven geroepen, waarbij de overdrager niet hoeft af te rekenen over de stille reserves en goodwill (art. 14 Wet Vpb 1969). Wanneer de overnemende rechtspersoon aanspraak maakt op voorwaartse verlies verrekenen, dan kan de faciliteit niet gebruikt worden en moet de overdragende rechtspersoon afrekenen over de stille reserves en goodwill. Dit is gunstig wanneer de overdragende rechtspersoon verliezen heeft, die dreigen te verdampen.
2. Een juridische fusie: Hierbij gaan twee of meer rechtspersonen op in één rechtspersoon onder algemene titel. Of er wordt een nieuw rechtspersoon opgericht en dan moeten er minstens twee rechtspersonen verdwijnen. Ook bij deze rechtshandeling heeft de wetgever een faciliteit in het leven geroepen, waarbij de verdwijnende rechtspersonen niet hoeven af te rekenen over hun stille reserves en goodwill (art. 14b Wet Vpb 1969). Eén van de voorwaarden om de winst niet in aanmerking te nemen, is dat de verdwijnende rechtspersoon of verkrijgende rechtspersoon geen aanspraak maakt op voorwaartse verliesverrekening van art. 20 Wet Vpb 1969. Dit is voordelig wanneer de verdwijnende rechtspersoon verliezen heeft die dreigen te verdampen.
3. Een juridisch splitsing: Ten aanzien van de juridische afsplitsing zijn er twee mogelijkheden: de zuivere afsplitsing en de afsplitsing. Bij de zuivere afsplitsing gaat het gehele vermogen van de verdwijnende rechtspersoon op in twee of meer verkrijgende rechtspersonen. Bij de afsplitsing gaat een deel of het gehele vermogen in verkrijgende rechtspersonen. Het verschil met de zuivere afsplitsing is dat bij de afsplitsing de onderneming, die overdraagt nog blijft bestaan. De faciliteit van de juridische splitsing in art. 14a Wet Vpb 1969 bepaalt dat de winst wel in aanmerking moet worden genomen wanneer de splitsende of verkrijgende rechtspersoon aanspraak maakt op voorwaartse verliesverrekening van art. 20 Wet Vpb 1969. De winst die dan vrijkomt, kan gebruikt worden om verliezen te verrekenen.

⁵⁷ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 104.

⁵⁸ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 105.

⁵⁹ D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', TFO 2011/145.

4. Als laatste de fiscale eenheid vennootschapsbelasting met toepassing van art. 15ai Wet Vpb 1969: Binnen de fiscale eenheid kan een maatschappij een vermogensbestanddeel overdragen aan een andere maatschappij zonder heffing. Wanneer binnen zes kalenderjaren de fiscale eenheid wordt ontvoegd, moet onder voorwaarden volgens art. 15 ai Wet Vpb 1969 de waarde van het vermogensbestanddeel gesteld worden op de waarde in het economisch verkeer. De overdrager moet de stille reserves tot zijn winst rekenen.

Hiervoor had werd beschreven dat stille reserves, die gerealiseerd waren binnen de verliesverrekeningstermijn, in aanmerking komen om verliezen te verrekenen. De methoden die hier boven beschreven zijn vallen binnen het bereik van art. 20 Wet Vpb 1969.

3.5 Doorberekening van kosten en fees

Bij deze methode worden door een belastingplichtige met voor verdamping vatbare verliezen aan andere groepsvennootschappen kosten doorberekend. Of krijgt de belastingplichtige fees betaald voor de door haar verrichte diensten.⁶⁰ Het doorberekenen van kosten en/of fees moet op grond van art. 8b Wet Vpb 1969 at arm's lenght gebeuren ofwel op zakelijke gronden. Er is hier dus geen keuze om op onzakelijke gronden kosten/fees door te berekenen, het is wettelijk verplicht zakelijke voorwaarden aan te houden. Volgens Post⁶¹ wordt deze methode bij verdamping van kleinere verliezen gebruikt. Verder moet bedacht worden dat het gehanteerde transfer pricing beleid hiervoor structureel gewijzigd zou moeten worden.⁶²

3.6 Afbouwen van voorzieningen/wijziging fiscale waardering

Afbouwen van voorzieningen

Sinds het Baksteen arrest kan een belastingplichtige een fiscale voorziening creëren, wanneer deze voldoen aan de door de Hoge Raad⁶³ gestelde voorwaarden:

1. Het oorsprongvereiste: de oorsprong van de toekomstige uitgaven bevinden zich in de feiten en omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum heeft voorgedaan.
2. Het kansvereiste: de toekomstige uitgaven zullen zich voordoen in de periode genoemd onder 1.
3. Goed koopmansgebruikvoorwaarde: de toekomstige uitgaven moeten kunnen worden toegerekend aan de periode genoemd onder 1.

⁶⁰ G.W.J.M. Kampschöer, 'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening', Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 105-106.

⁶¹ D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', TFO 2011/145.

⁶² D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', TFO 2011/145.

⁶³ HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409.

Naast de verplichting op grond van goed koopmansgebruik om een voorziening te vormen, hebben we onder de huidige wetgeving nog de kostenegalisatiereserve op grond van art. 3.53 Wet op de inkomstenbelasting 2001) en de vorming van een herinvesteringsreserve op grond van art. 20a, twaalfde lid, Wet Vpb 1969. De kostenegalisatiereserve zorgt voor een gelijkmatige verdeling van de kosten over de jaren. De voorwaarden zijn: 1) de kosten leiden tot een piek in de uitgaven en 2) de kosten zijn relatief omvangrijk. Verder gelden dezelfde voorwaarden als bij goed koopmansgebruik.

Een belastingplichtige kan in bepaalde gevallen, waarbij het matchingbeginsel niet dwingend is, een keuze hebben om een voorziening te vormen. Volgens Douma en Lubbers zijn het de volgende gevallen: 1) wanneer er geen nauw verband is maar wel enig verband tussen de uitgaven en opbrengsten en 2) wanneer er onzekerheid is met betrekking tot de opbrengsten.⁶⁴

Wanneer de verliezen van een belastingplichtige als gevolg van art. 20a Wet Vpb 1969 dreigen te verdampen, bestaat de mogelijkheid om op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip alle aanwezige bezittingen te herwaarderen naar hun waarde in het economisch verkeer.⁶⁵ Met onmiddellijk daaraan voorafgaand tijdstip wordt bedoeld het tijdstip voor de relevante aandeelhouderswijziging. De belastingplichtige mag kiezen welke vermogensbestanddelen hij herwaardeert.⁶⁶ Ook kan een herinvesteringsreserve in de winst worden opgenomen. Dit vindt plaats door de bezittingen te herwaarderen naar de toestand van de eindbalans van het jaar dat voorafgaat aan het jaar van de relevante aandeelhouderswijziging.⁶⁷

Een belastingplichtige kan niet willekeurig een voorziening vormen of laten vrijvallen. Een voorziening valt vrij wanneer: de uitgave op de voorziening wordt gerealiseerd, de uitgave vervalt, het actief waarop de voorziening betrekking heeft de onderneming verlaat, de onderneming geen Nederlands belastingplichtig meer is of de onderneming wordt geliquideerd. Wanneer de belastingplichtige alleen de verdamping van verliezen wil voorkomen, dan kan degene een kleine uitgave doen ten behoeve van een voorziening. De rest van de voorziening valt dan vrij en moet dan tot winst worden gerekend. Ten tweede kan de belastingplichtige een actief waarop een voorziening betrekking heeft, overdragen of te niet laten gaan. Wanneer het actief niet meer tot het ondernemingsvermogen behoort, valt de voorziening vrij en moet deze tot de winst gerekend worden.

⁶⁴ Douma, S.C.W, Lubbers, O.A, De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven, WFR 2002/111.

⁶⁵ J.L. van de Streek en S.A.W.J Strik, *'Cursus belastingrecht studenteneditie: Vennootschapsbelasting'*, Kluwer: Deventer 2011, p. 801.

⁶⁶ G.T.K. Meussen: 'voorkoming van verliesverdamping', In: *Totaalwinst* onder redactie van P. Kavelaars, Rotterdam. Servicepoint Erasmus, 2011, p. 71.

⁶⁷ J.L. van de Streek en S.A.W.J Strik, *'Cursus belastingrecht studenteneditie: Vennootschapsbelasting'*, Kluwer: Deventer 2011, p. 801-802.

Wijziging fiscale waardering

Bij een wijziging van een waarderingsstelsel, ook wel stelselwijziging genoemd, horen bepaalde eisen. In zijn artikel heeft Van den Dool⁶⁸ eisen onderzocht die ten grondslag liggen aan een stelselwijziging. Hij stelt dat aan deze twee eisen moet worden voldaan wil een stelselwijziging doorgang vinden:

1. Het stelsel dient in overeenstemming te zijn met goed koopmansgebruik
2. De stelselwijziging mag niet willekeurig zijn en het mag niet gericht zijn op het streven van een incidenteel fiscaal voordeel.

De eerste eis stelt dat een wijziging in overeenstemming moet zijn met goed koopmansgebruik. Wanneer een belastingplichtige winst wil realiseren, zal deze proberen het activum te waarderen boven de huidige boekwaarde of historische kostprijs. Het waarderen van vermogensbestanddelen tegen verkoopwaarde is in strijd met goed koopmansgebruik. De staatssecretaris heeft dit nogmaals benadrukt in het Besluit van 16 februari 2012.⁶⁹

De tweede eis is dat er geen willekeur mag zijn en dat er geen incidenteel fiscaal voordeel behaald mag worden. De Hoge Raad oordeelde dat het veranderen van stelsel voor slechts één bedrijfsmiddel nog geen willekeur betekent.⁷⁰ De vraag is of het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel (in dit geval verliesverdamming) het behalen is van een incidenteel fiscaal voordeel. Volgens De Vries en Post⁷¹ is het op basis van het arrest BNB 1970/68 in beginsel geoorloofd een stelselwijziging door te voeren om verliesverdamming te voorkomen, aangezien geen incidenteel fiscaal voordeel wordt beoogd. Van den Dool⁷² beargumenteert dat wanneer de winst wegvalt in de verliescompensatie, er geen sprake is van een incidenteel fiscaal voordeel. De belastingplichtige voorkomt alleen dat hij vanuit het totaalwinstbeginsel onevenredig belast wordt.

Naar mijn mening is het wel redelijk dat belastingplichtigen tot een andere waarderingsstelsel komen om verliesverdamming tegen te gaan. Het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel is niet hetzelfde als het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel.

Er kunnen verschillende soorten stelselwijzigingen worden onderscheiden⁷³:

1. Een verplichte stelselwijziging doordat het waarderingsstelsel niet in overeenstemming is met goed koopmansgebruik. Bij een verplichte wijziging wordt de waardesprong tot het resultaat gerekend.⁷⁴
2. Het waarderingsstelsel was eerst in overeenstemming met goed koopmansgebruik, maar is door bijvoorbeeld een arrest van de Hoge Raad niet meer in overeenstemming. Bij een wijziging door een arrest van de Hoge Raad wordt de waardesprong tot de jaarwinst in het jaar van verbetering

⁶⁸ R.P. Van den Dool, 'Fiscale winst en stelselwijziging', TFO 1993/216.

⁶⁹ Besluit 16 februari 2012, nr. BLKB 2012/8M, Staatscourant 29 februari 2012, nr. 3804.

⁷⁰ HR 14 april 1999, nr. 34 137, BNB 1999/326.

⁷¹ R.J. de Vries en D.R. Post, 'Naar een convergerend begrip "incidenteel fiscaal voordeel"', WFR 2010/960.

⁷² R.P. Van den Dool, 'Fiscale winst en stelselwijziging', TFO 1993/216.

⁷³ C. Bruijsten, 'VPB Gids 2007', Kluwer: Deventer 2008, p. 35.

⁷⁴ C. Bruijsten, 'VPB Gids 2007', Kluwer: Deventer 2008, p. 36.

gerekend.⁷⁵

3. De belastingplichtige kiest ervoor om voor een andere waarderingstelsel te kiezen. Bij een vrijwillige wijziging van het waarderingstelsel behoort de waardesprong van het vermogen tot de winst.⁷⁶

Het wijzigen van waarderingstelsel kan leiden tot het realiseren van winst, die gebruikt kan worden om verliezen te verrekenen. Mijn inziens zit het wel tegen het randje van goed koopmansgebruik aan. Hetgeen de nodige risico's met zich meebrengt.

3.7 Activeren van kosten

Activeren van kosten hoort onder de transitorische posten aan de debetzijde van de fiscale balans. Het activeren van kosten is het tegenovergestelde van het treffen van een voorziening. Volgens goed koopmansgebruik (het realisatiebeginsel) moet elk jaar zijn eigen lasten dragen, hierdoor dienen op zichzelf aftrekbare bedragen, die echter hun nut afwerpen in jaren na de betaling, in zoverre te worden geactiveerd.⁷⁷ De Hoge Raad oordeelde dat de uitgaven ten behoeve van reclame, die langer dan een jaar lopen, geactiveerd moeten worden.⁷⁸ Maar ten aanzien van kosten van research en development is het niet zeker of er het nut gaat opleveren in de toekomst. Dan is activering niet verplicht.⁷⁹ Het activeren van kosten leidt tot een hogere winst op de korte termijn, waardoor verliezen eerder verrekend kunnen worden.

3.8 Inbreng van winstgevende activiteiten

Kampschöer omschrijft deze methode als volgt: *'in een belastingplichtige rechtspersoon met verliesverrekeningsrechten, waarvan de termijn binnen afzienbare tijd verstrijkt, worden nieuwe winstgevende activiteiten ingebracht'*.⁸⁰ De winst die wordt gemaakt, kan dan gebruikt worden om de bestaande verliezen te verrekenen. Kampschöer⁸¹ onderscheidde de volgende mogelijkheden om een winstgevende activiteit in te brengen:

1. Het 'los' inbrengen van bestaande activiteiten, dan wel het ontwikkelen van nieuwe activiteiten binnen de belastingplichtige
2. Het aangaan van een fusie met een belastingplichtige, die winstgevende activiteiten heeft. Op grond van bijvoorbeeld art. 14b Wet Vpb 1969 kan een juridische fusie niet geruisloos

⁷⁵ HR 24 oktober 1956, nr. 12 855, BNB 1956/335.

⁷⁶ E.J.W. Heithuis en R.P. van den Dool, *'Venootschapsbelasting compendium'*, Kluwer: Deventer 2008, zevende druk, p. 62.

⁷⁷ L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B van Westen, *'Cursus belastingrecht studenteneditie: Inkomstenbelasting'*, Kluwer: Deventer 2009, p. 240.

⁷⁸ HR, 19 maart 1975, BNB 1976/120.

⁷⁹ R.P.C. Cornelisse, *'Fiscale Monografieën: Enige fiscale aspecten van goodwill'*, Kluwer: Deventer 1992, p. 50.

⁸⁰ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 107-108.

⁸¹ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 108.

gebeuren wanneer de verdwijnende rechtspersoon of de verkrijgende rechtspersoon aanspraak maakt op voorwaartse verliesverrekening. Het verlieslichaam, in dit geval de verkrijgende rechtspersoon kan de verliezen verrekenen, omdat het verlieslichaam de winst moet nemen.

3. Het aangaan van een vof met een winstgevende belastingplichtige rechtspersoon. Het verlieslichaam kan haar gedeelte van de winst uit de vof gebruiken om de verliezen te verrekenen. Het inbrengen van een onderneming zorgt er wel voor dat er afgerekend moet worden over de stille reserves en goodwill.

Een punt van discussie zou kunnen zijn of deze methode wel in overeenstemming is met de strekking van de verliesverrekening. Het gaat hier om een handeling die erop gericht is verlies te verrekenen met winsten die niet toe te rekenen zijn aan de bedrijfsuitvoering die ten grondslag liggen aan de verliezen. De Hoge Raad⁸² oordeelde in een eerder besproken arrest dat dit niet in strijd is met de strekking van het verlies verrekenen.

3.9 Overdracht van activa tegen schuldenerkenning

Bij deze methode draagt een belastingplichtige rechtspersoon een actief tegen de werkelijke vrije marktwaarde over aan een belastingplichtige rechtspersoon binnen dezelfde groep tegen schuldenerkenning. Hierbij wijzigen de economische belangen in de groep niet wezenlijk.⁸³

Er is eerder al geschreven over de overdracht van een actief met stille reserves, waarbij de stille reserves worden gerealiseerd. Bij de methode van de overdracht van een actief tegen schuldenerkenning gaat het niet noodzakelijkerwijs om de stille reserves, maar om de schuldenerkenning waardoor een rentedragende vordering ontstaat.⁸⁴ De belastingplichtige rechtspersoon die de rente op de vordering betaald, moet wel rekening houden met de renteaftrekbepalingen van art. 10a of 10d Wet Vpb 1969.

3.10 Verlenging van het boekjaar

De belastingplichtige verlengt zijn boekjaar om de termijnen van verliesverrekening te verlengen, waardoor er langer tijd is om verliezen te verrekenen.⁸⁵ Om het boekjaar te wijzigen, moet de belastingplichtige haar statuten wijzigen. Kampschöer onderscheidt twee varianten om het boekjaar te verlengen⁸⁶:

1. Het verlengen van een of meerdere boekjaren, waardoor de termijn van voorwaartse verliesverrekening wordt verlengd.

⁸² HR 10 maart 1993, BNB 1993/196.

⁸³ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 108-109.

⁸⁴ D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', TFO 2011/145.

⁸⁵ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 109.

⁸⁶ G.W.J.M. Kampschöer, *'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening'*, Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 109.

2. Het verlengen van een of meer boekjaren om de termijn van aanloopverliezen te verlengen. Deze variant is onder de huidige regelgeving niet meer relevant.⁸⁷

De vraag rijst of het verlengen van het boekjaar in het zicht van verliesverdamping niet in strijd is met goed koopmansgebruik als de belastingplichtige daarmee probeert te voorkomen dat zijn verlies verdampt.⁸⁸ Op grond van art. 3.25 Wet IB 2001 mag er geen sprake zijn van willekeur. Ook art. 7, vierde lid, Wet Vpb 1969 bepaalt dat er sprake moet zijn van een regelmatige boekhouding met geregelde jaarlijkse afsluitingen. Behaalt de belastingplichtige dan geen incidenteel fiscaal voordeel? Post en De Vries hebben geconstateerd dat binnen de context van goed koopmansgebruik op basis van het arrest BNB 1970/68 een verschil bestaat tussen het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel en het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel.⁸⁹ Het voorkomen van verliesverdamping is het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel. In een geschil bij het Hof van 's-Hertogenbosch,⁹⁰ oordeelde het Hof dat de verkorting van een boekjaar ter voorkoming van een incidenteel fiscaal nadeel niet in strijd is met goed koopmansgebruik. Verder leidt het veranderen van een boekjaar niet tot een onregelmatige jaarlijkse boekhouding van de belastingplichtige en is het zodoende niet in strijd met art. 7, vierde lid, Wet Vpb 1969.

Door de verlenging van het boekjaar is de belastingplichtige in staat meer van zijn gerealiseerde winst te gebruiken om verliezen te verrekenen.

3.11 Bijzondere baten gevolgd door bijzondere lasten in het volgend boekjaar

Volgens Kampschöer waardeert de belastingplichtige een bepaalde activa op of een bepaalde passiva af, waardoor het resultaat wordt verhoogd.⁹¹ Daarna wordt in een later jaar de activa weer afgewaardeerd of de passiva weer opgewaardeerd. Volgens Post is dit in strijd met goed koopmansgebruik en komt het ook enigszins geknutseld over.⁹² Uit het onderzoek van Kampschöer blijkt dat er niet met zekerheid gesteld kan worden of deze methode ook met (succes) is toegepast.

⁸⁷ D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', TFO 2011/145.

⁸⁸ D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', TFO 2011/145.

⁸⁹ R.J. de Vries en D.R. Post, 'Naar een convergerend begrip "incidenteel fiscaal voordeel"', WFR 2010/960.

⁹⁰ Hof 's-Hertogenbosch, Eerste Meerv. Belastingk., 26 mei 1989, BNB 1991/11.

⁹¹ G.W.J.M. Kampschöer, 'Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening', Universitaire Pers Maastricht 1992, p. 109-110.

⁹² D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', TFO 2011/145.

3.12 Overleg met de Belastingdienst/fiscaal compromis

Verliesverdamping kan ook voorkomen worden door te overleggen met de Belastingdienst. In voorkomende gevallen zal dit plaatsvinden binnen het kader van een compromis/vaststellingsovereenkomst, waarbij ook andere (vennootschaps)belastingaspecten aan de orde kunnen komen.⁹³ Dit lijkt in overeenstemming met de uitspraken van de staatssecretaris over methoden ter voorkoming van verliesverdamping.

3.13 Andere manieren ter voorkoming van verliesverdamping

Naast de methoden van Kampschöer ter voorkoming van verliesverdamping, zijn er in de praktijk andere mogelijkheden om verliesverdamping te voorkomen binnen de wet en jurisprudentie. De volgende methoden zijn geconstateerd:

Verplichte winstneming

De Wet Vpb 1969 kent enkele bepalingen die de belastingplichtige verplichten om winst te nemen. Door deze bepalingen kan de belastingplichtige haar verliezen verrekenen. Bij het realiseren van stille reserves was verplichte winstneming al ter sprake gekomen. De volgende bepalingen leiden ook tot verplichte winstneming:

1. De vervreemding van een afgewaardeerde vordering: op grond van art. 13b Wet Vpb 1969 moet de belastingplichtige een afwaardering tot de winst gerekend, indien het gaat om een vordering op een lichaam waarin de belastingplichtige of een verbonden lichaam een deelneming heeft, de afwaardering ten laste van een in Nederland belastbare winst was en de vordering is vervreemd of overgebracht. De winst die eventueel later wordt behaald op de vordering wordt binnen het concern bij de overnemende onderneming gerealiseerd.
2. Omzetten van een afgewaardeerde vordering: op grond van art. 13ba Wet Vpb 1969 moet de belastingplichtige een afwaardering van een vordering op een deelneming of een verbonden lichaam in een deelneming tot de winst rekenen, indien de vordering wordt omgezet in de in lid 2 van art. 13ba Wet Vpb 1969 genoemde omstandigheden. Door bewust dergelijke handelingen uit te voeren kan de belastingplichtige winst nemen om haar verliezen te verrekenen.

⁹³ D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', TFO 2011/145.

Technolease

Een technolease omvatte meerder constructies van sale-and-lease-back van immateriële activa. Bij een sale-and-lease-back verkoopt een belastingplichtige een actief en huurt het gelijk daarna van de koper.

De boekwinst wordt dan tot de winst gerekend en de huur kan ten laste van de winst. Grote ondernemingen zoals Philips en Fokker kwamen in het nieuws met dergelijke constructies.⁹⁴

In augustus 1994 heeft de wetgever bepaald onder welke voorwaarden een technolease mag plaatsvinden.⁹⁵ Dit Besluit is in 2000 overgenomen en geldt nog steeds.⁹⁶ De voorwaarden luiden:

1. Bij de koper is sprake van een economisch belang bij het activum, gevoegd bij de beschikkingsmacht om dat belang te realiseren (...).
2. De transactie moet de reële exploitatie van een immaterieel activum behelzen en moet ook met dat motief zijn aangegaan (...).

Nu er een beperkte verrekeningstermijn is, is technolease ook een mogelijkheid geworden om verliesverdamping te voorkomen.

Willekeurige afschrijvingen

Belastingplichtigen die voor 2007 gebruikt maakten van de faciliteit om willekeurig af te schrijven op bedrijfsmiddelen, hebben geen rekening gehouden met een beperkte verliesverrekeningstermijn.

Hierdoor zou een hoger bedrag aan verliezen definitief onverrekenbaar zijn, dan het geval niet voor willekeurig afschrijven was gekozen.⁹⁷ Van de staatssecretaris mag de boekwaarde van het bedrijfsmiddel waarop willekeurig is afgeschreven onder voorwaarden verhoogd met het verschil tussen het willekeurig afgeschreven bedrag en het bedrag dat in aanmerking zou zijn genomen indien regulier zou zijn afgeschreven.⁹⁸ De voorwaarden⁹⁹ zijn:

1. Het gaat om verplichtingen voor een investering aangegaan voor 1 januari 2007 en waar willekeurig op is afgeschreven.
2. De verhoging vindt plaats aan het einde van het oudste jaar waarvan de aanslag nog niet is vastgesteld.
3. 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.
4. In dat oudste openstaande jaar is zonder toepassing van de goedkeuring sprake van een nog onverrekend verlies van de belastingplichtige.
5. In het jaar van de verhoging van de boekwaarde is het bedrijfsmiddel in het bezit van de

⁹⁴ 19 februari 1997, '136 Kamervragen over technolease', NRC Handelsblad, Dossier Technolease.

⁹⁵ Resolutie van 26 augustus 1994, nr. DB94/3035M, BNB 1994/316.

⁹⁶ Besluit van 4 december 2000, CPP2000/2660.

⁹⁷ Besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB 2012/8M, Staatscourant 29 februari 2012, nr. 3804.

⁹⁸ Zie noot 96.

⁹⁹ Besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB 2012/8M, Staatscourant 29 februari 2012, nr. 3804.

belastingplichtige.

6. De belastingplichtige dient uiterlijk 31 december 2012 een verzoek in voor toepassing van de goedkeuring.

Deze methode is niet voor op de lange termijn en het geldt ook niet voor alle belastingplichtigen. Alleen belastingplichtigen die willekeurig hebben afgeschreven, komen hiervoor in aanmerking.

3.14 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk zijn de verschillende methoden om verliesverdamping te voorkomen ter sprake gekomen. In het eerste deel werd besproken of er wel ruimte was om verliesverdamping te voorkomen. Hoe ver mag de belastingplichtige gaan om verliesverdamping te voorkomen? Volgens de staatssecretaris mag de belastingplichtige methoden gebruiken om verliezen niet te laten verdampen, mits ze in overeenstemming zijn met de wet en jurisprudentie. Hierbij is het arrest van 10 maart 1993 van belang. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat het aantrekken van winstbestanddelen om verrekening van verliezen te bespoedigen niet in strijd is met de strekking van verliesverrekening.

Verder kwam aan bod het onderzoek van Kampschöer, waarbij hij tien verschillende methoden onderzocht heeft om verliesverdamping te voorkomen. Maar zijn de methoden binnen het kader van wet en jurisprudentie? Uit het arrest van 12 februari 1986 blijkt dat gerealiseerde stille reserves binnen het verrekeningstermijn toegerekend kunnen worden.

In het tweede deel zijn de verschillende methoden behandeld. Allereerst het realiseren van stille reserves door het overdragen van een actief. Er dient hierbij wel rekening gehouden te worden met het at arm's lenght van art. 8b Wet Vpb 1969. Waarbij transacties op zakelijke gronden moet gebeuren binnen een groep. Het overdragen van een actief kan op verschillende manieren. Bijvoorbeeld door het aangaan van een bedrijfsfusie, juridische fusie, juridische splitsing. Art. 15ai Wet Vpb 1969 kent een bepaling voor winstneming bij het verbreken van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting. .

Bij de volgende methode het doorberekenen van kosten en fees moet ook rekening gehouden worden met art. 8b Wet Vpb 1969. Hier bij moet rekening gehouden worden met de structurele wijziging van het transfer pricing beleid.

Bij de derde methode ging het over het afbouwen van voorzieningen of de verandering van een fiscale waardering. Wanneer een belastingplichtige een voorziening wilt treffen, moet degene voldoen aan de voorwaarden die de Hoge Raad had gewezen in het Baksteen arrest. Een voorziening kan dan om verschillende redenen vrijvallen, waarbij er meer winst wordt behaald. De belastingplichtige kan dit gebruiken om zijn verliezen te verrekenen. Bij de verandering van een fiscale waardering, moet de belastingplichtige zich houden aan goed koopmansgebruik. Een verandering van een fiscale waarderingssysteem mag niet willekeurig zijn en de belastingplichtige geen incidenteel fiscaal voordeel

opleveren.

De methode daarna was het activeren van kosten. Volgens het realisatiebeginsel moeten kosten geactiveerd worden wanneer het nut zich in de jaren na de betaling afwerpt. Dit leidt op de korte termijn tot een hogere winst.

De volgende methode ging over het inbrengen van een winstgevende activiteit. Dit kan door middel van het los inbrengen van een bestaande activiteit, het aangaan van een bedrijfsfusie of het aangaan van een vof.

Bij de methode overdracht tegen schuldenerkenning, gaat het om het feit dat een rentedragend vordering ontstaat. De schuldenaar moet rekening houden met de aftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting.

De een na de laatste methode van Kampschöer gaat over het verlengen van een boekjaar. Deze methode is in overeenstemming met art.7, vierde lid, Wet Vpb 1969, waarbij er sprake moet zijn van een regelmatige boekhouding met geregelde jaarlijkse afsluitingen.

De laatste behandelde methode van Kampschöer ging over bijzondere baten gevolgd door bijzondere lasten in een volgend boekjaar. Deze methode kwam enigszins geknutseld over en er kon niet met zekerheid gesteld worden dat deze methode werd toegepast.

Als laatst zijn de vier methoden besproken die ook in de praktijk voorkomen. Dat zijn het vervreemden of omzetten van een afgewaardeerde vordering van de artikelen 13b en 13ba Wet Vpb 1969 en de technolease. Bij de technolease gaat het om meerdere constructies van sale-and-lease-back van immateriële activa. Waarbij de onderneming een vermogensbestanddeel verkoopt en gelijk daarna weer huurt van de koper. Hierdoor kan de onderneming een winst behalen om de verliezen te verrekenen en de huur jaarlijks ten laste van de winst brengen.

De laatste methode die ik heb beproven ging over de willekeurige afschrijvingen. Belastingplichtigen die voor 2007 hadden gekozen voor willekeurige afschrijven, mogen tot 31 december hun bedrijfsmiddel opwaarderen. Hierbij gelden wel een paar voorwaarden. Dit is een methode die niet voor ieder belastingplichtige geldt en het is ook geen methode voor op de lange termijn.

In het volgende hoofdstuk ga ik de verschillende argumenten betreffende een beperkte verliesverrekeningstermijn bespreken.

Hoofdstuk 4 Argumenten voor/tegen een beperkte verrekeningstermijn

In het vorige hoofdstuk kwamen de verschillende methoden om verliesverdamping te voorkomen aan bod. Er werd uitgebreid stilgestaan of er ruimte in de vennootschapsbelasting was om verliesverdamping tegen te gaan. Verder werd besproken of de methoden binnen de strekking van de vennootschapsbelasting liggen. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de verschillende argumenten voor en tegen een beperkt verrekeningstermijn. Allereerst worden de argumenten van de staatssecretaris behandeld en daarna de argumenten die in de literatuur ter sprake zijn gekomen.

4.1 Beleidsmatige argumenten tegen een verrekeningstermijn

Voorafgaand aan de Wet werken aan winst heeft de staatssecretaris meerdere argumenten aangehaald voor een beperking van de verliesverrekeningstermijn. De staatssecretaris wilde dat Nederland een betere internationale concurrentie positie ging in nemen.¹⁰⁰ Een van de manieren was het verlagen van het tarief in de vennootschapsbelasting. Om dit te kunnen financieren wilden de staatssecretaris de verliesverrekeningstermijn beperken.

Allereerst beargumenteerde hij dat een beperking van de verliesverrekeningstermijnen, een verschuiving van langdurige verlieslijdende ondernemingen ten gunste van winstgevende ondernemingen, betekende. Dit zou passen in het beleid dat gericht was op meer economische dynamiek.¹⁰¹ Mijn inziens is deze argumentatie onjuist. Ook ondernemingen die niet langdurig verliesgevend zijn, kunnen getroffen worden door een beperkte verliesverrekeningstermijn. Bijvoorbeeld ondernemingen die eenmalige een zeer groot verlies hebben geleden.¹⁰² In sommige industrieën is het gebruikelijk dat in het begin een groot verlies wordt geleden. Bijvoorbeeld bij de olie- en gaswinning of bij het ontwikkelen van medicijnen.¹⁰³

Een ander argument kwam van de Raad van State. Volgens het advies van de Raad van State heeft een uitruil tussen het beperken van de verliesverrekeningstermijnen tegen een generieke tariefsverlaging tot gevolg dat bedrijven, die langdurig verlies leiden, geconfronteerd worden met een hogere effectieve druk, terwijl bedrijven die binnen de termijnen per saldo winst behalen een lagere effectieve druk profiteren.¹⁰⁴ Nederland wordt dan aantrekkelijker voor ondernemingen die winst behalen en daarmee bijdragen aan de groei. Het beperken kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat multinationals

¹⁰⁰ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.4, p. 1. (Advies Raad van State en nader Rapport).

¹⁰¹ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.3, p.23.

¹⁰² Voor dit voorbeeld en andere voorbeelden verwijs ik naar S.A.W.J. Strik, 'Wetsvoorstel Werken aan winst: gaat het werken?', *WFR* 2006/1049.

¹⁰³ S.A.W.J. Strik, 'Wetsvoorstel Werken aan winst: gaat het werken?', *WFR* 2006/1049.

¹⁰⁴ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.4, p. 12. (Advies Raad van State en nader Rapport).

die in Nederland over fiscale verliezen beschikken, winstgevende activiteiten in Nederland onderbrengen om zodoende verliesverdamping tegen te gaan.¹⁰⁵

Daarnaast is de staatssecretaris van mening dat ten aanzien van voorwaartse verliesverrekening enige terughoudendheid op zijn plaats is. Wanneer een onderneming binnen de verrekeningstermijn er niet in slaagt per saldo winst te maken, bestaat er enige twijfel over de levensvatbaarheid van de onderneming of over de verhouding tussen de fiscale en de bedrijfseconomische resultaten.¹⁰⁶

Zoals eerder aangegeven, kan volgens de staatssecretaris een tariefsverlaging leiden tot een betere concurrentie positie. Volgens de staatssecretaris kon Nederland beter concurreren met een tarief tegenover een minder concurrerend verliesverrekeningssysteem.¹⁰⁷ De ondernemingen zouden meer belang hechten aan het tarief dan aan het verliesverrekeningssysteem. Bellingwout stelt dat het Nederlandse regime qua verliesverrekening van drie jaar carry back en onbeperkt carry forward zeer gunstig is ten opzichte van andere ons omringende landen. Volgens hem was het tarief in Nederland onaantrekkelijk, dus om het tarief te verlagen, was het geoorloofd om de verliesverrekeningstermijnen te beperken.¹⁰⁸

Wat betreft de achterwaartse verliesverrekening merkt de staatssecretaris op dat dit in feite een afwijking betekent van de bedrijfseconomische realiteit. Achterwaarts verliesverrekening impliceert dat aan ontwikkelingen in het heden alsnog consequenties worden verbonden voor de belastingheffing over het verleden.¹⁰⁹ Bedrijfseconomisch zijn er volgens de staatssecretaris alleen consequenties in de toekomst. Een nadeel van een ruime achterwaartse verliesverrekeningstermijn is dat de belastingopbrengsten van de overheid een lange tijd onzeker zijn.¹¹⁰

Daarnaast is ook het budgettaire aspect een reden voor de invoering van een beperkte verliesverrekeningstermijn. De beperking van de verliesverrekeningstermijn in de vennootschapsbelasting zou €720 miljoen voor de schatkist moeten opleveren.¹¹¹

De staatssecretaris had aangegeven dat de termijnen lang genoeg moesten zijn voor ondernemingen om hun verliezen te verrekenen. In 1995 werd de voorwaartse verrekeningstermijn van acht jaar verlengd naar onbeperkt en dat deze wijziging nagenoeg geen geld zou kosten. De staatssecretaris gaf als motivering dat *“de belastingderving als gevolg van een onbeperkte verrekening van verliezen uit onderneming in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting wordt geraamd op structureel f25 mln per jaar. De geraamde structurele belastingderving is gebaseerd op een verliesverdamping met*

¹⁰⁵ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.4, p. 12. (Advies Raad van State en nader Rapport).

¹⁰⁶ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.3, p.23.

¹⁰⁷ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.4, p. 12. (Advies Raad van State en nader Rapport).

¹⁰⁸ J. Bellingwout, ‘een win-win alternatief voor verliescompensatie’, WFR 2005/1518.

¹⁰⁹ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.3, p.23.

¹¹⁰ F.M.H. Grapperhaus, ‘In de tijd beperkte verliescompensatie is uit de tijd’, WFR 1978/1073

¹¹¹ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.3, p.30. (Tabel 4)

een beloop van circa f75 mln per jaar.”¹¹² Het is dan vreemd dat er na de beperking van de termijnen in 2007 er wel genoeg geld wordt opgebracht om de tariefsverlaging te financieren.¹¹³

Bij de berekening van de budgettaire effecten van de beperking van de verliesverrekeningstermijnen is er geen rekening gehouden met gedragseffecten van belastingplichtigen.¹¹⁴ Zo is er geen rekening gehouden met belastingplichtigen die handelingen uitvoeren om verliesverdamping te voorkomen. Maar er kunnen ook effecten zijn die extra opbrengst genereren. Ondenemingen zijn minder geneigd om verliezen in Nederland te laten neerslaan.¹¹⁵ De reden waarom de gedragseffecten niet waren meegenomen, was omdat niet zeker was welke effecten zouden overtreffen, de positieve of negatieve effecten. Zoals eerder beschreven kan een multinational, die in Nederland over verrekenbare verliezen beschikt, winstgevende activiteiten in Nederland onderbrengen. Een reden waarom een multinational zijn verliezen niet in Nederland zou laten neerslaan, is wanneer de multinational zijn verliezen kan verrekenen met winsten in een land waar de winsten zwaarder worden belast.¹¹⁶ De staatssecretaris had beter deze effecten kunnen meenemen bij zijn budgettaire effecten.

4.2 Argumenten uit de literatuur voor/tegen een verrekeningstermijn

In de literatuur zijn er veel voorstanders om de verliesverrekeningstermijn zo ruim mogelijk te maken. Een van die voorstanders is Grapperhaus.¹¹⁷ Hij vindt dat het totaalwinstbegrip het belangrijkste winstbegrip in de vennootschapsbelasting. Volgens hem is de belastingheffing over de jaarwinst een soort voorschot op de belastingheffing over de totaalwinst. De verdeling van de totale winst in jaarmoten vindt hij weliswaar praktisch maar ook erg willekeurig. De verdeling van de totale winst in jaarmoten zou de fiscale wetgever in een tweeledige opgave stellen. Aan de ene kant ervoor zorgen dat op elk moment gedurende de bestaansduur van de onderneming niet meer aan overschotten op de eindafrekening is betaald dan correspondeert met de aangroei van de totale winst welke tot dat moment had plaatsgevonden en aan de andere kant voorzover de wetgever daartoe niet bij machte is, dan toch in ieder geval te bewerkstelligen dat over het gehele bestaansduur van de onderneming niet meer aan belasting wordt betaald dan overeenkomt met de heffing over de totale winst, zoals die achteraf blijkt te zijn behaald.¹¹⁸ Om dit te kunnen realiseren moet er onbeperkte verliesverrekening mogelijk zijn. Maar volgens Grapperhaus moet de achterwaartse verliesverrekening gezien worden als een inbreuk op de normale gang van zaken, volgens welke de jaarwinst de grondslag vormt voor de

¹¹² Kamerstukken II 1994/1995, 23962, nr.3, p. 7.

¹¹³ S.A.W.J. Strik, ‘Wetsvoorstel Werken aan winst: gaat het werken?’, *WFR* 2006/1049.

¹¹⁴ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.8, p.61.

¹¹⁵ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.8, p.61.

¹¹⁶ Mark Boender, *Verliesverrekening in de vennootschapsbelasting. Het tegengaan van verliesverdamping* (bachelorscriptie Rotterdam EUR), 2009, p. 13.

¹¹⁷ F.M.H. Grapperhaus, ‘In de tijd beperkte verliescompensatie is uit de tijd’, *WFR* 1978/1073

¹¹⁸ Zie noot 109.

belastingheffing.¹¹⁹ Verder zou een onbeperkte achterwaartse verliesverrekening zorgen voor onzekere belastingopbrengsten door de jaren heen en zou het praktisch niet haalbaar zijn, omdat de belastingplichtigen alle gegevens voor een lange tijd moeten bewaren.¹²⁰

Daarnaast kan een beperking van de verliesverrekeningstermijn invloed hebben op de risicobereidheid van de ondernemingen. Wanneer de risicobereidheid afneemt, gaan belastingplichtigen minder risicovolle investeringen doen, terwijl zulke investeringen wel van groot belang zijn voor de economische groei volgens Van den Dool.¹²¹ Door een beperking van de verrekeningstermijnen, bestaat de mogelijkheid dat verliezen niet geheel verrekend kunnen worden met winsten. De feitelijke risico wordt dan verhoogd voor de onderneming, omdat de overheid niet deelt in deze verliezen.¹²²

Terwijl Grapperhaus voor een onbeperkte voorwaartse verliesverrekening is, is Hofstra een tegenstander van de onbeperkte verrekeningstermijn. Hij stelt dat er een relatie is tussen totaalwinst en verliesverrekening, maar dat uit deze relatie onbeperkte verliesverrekening niet komt.¹²³ Door totaalwinst te onderkennen vergeten we het wettelijk systeem. Het wettelijk systeem doorbreekt de ‘voorschottheorie’ van Grapperhaus door een zelfstandige betekenis aan de afzonderlijke jaaraanslagen toe te kennen. Hierdoor wordt de gelijkstelling van totaalwinst aan de som van jaarwinsten doorbroken.¹²⁴

Naast Hofstra is ook De Mooij een tegenstander van een onbeperkte verliesverrekening. Hij vindt omdat er jaarlijks belastingheffing geschiedt, de jaarwinst het leidende winstbegrip is.¹²⁵ Als uitgangspunt moet geen enkel verliesverrekening genomen worden. Hij sluit zich aan bij de argumentatie van de wetgever dat niet totaalwinst, maar alle voordelen van de soort ‘winst’ ooit in de aangifte moeten worden verantwoord.¹²⁶

Een ander reden voor een beperkte verrekeningstermijn, is het verjaringsbeginsel. Van dit beginsel is Hofstra een voorstander van.¹²⁷ Volgens Hofstra vloeit de materiële belastingschuld uit de wet. Na een verloop van bepaalde termijnen kan die schuld niet meer geldend worden gemaakt. Ook de reeds opgelegde aanslag verjaart na een aantal jaren. Dit betekent zowel ten aanzien van de rechten van de fiscus als de rechten van de belastingplichtige ergens een streep moet worden getrokken waarna met

¹¹⁹ Het is een inbreuk volgens Grapperhaus, omdat men de verdeling tussen lusten en lasten niet pleegt te herzien uit hoofde van latere optredende gebeurtenissen. F.M.H. Grapperhaus, ‘In de tijd beperkte verliescompensatie is uit de tijd’, WFR 1978/1073

¹²⁰ F.M.H. Grapperhaus, ‘In de tijd beperkte verliescompensatie is uit de tijd’, WFR 1978/1073

¹²¹ R.P. van den Dool, ‘Verliesverrekening in economisch perspectief’, *Forfaitair* 2009/194

¹²² R.P. van den Dool, ‘Verliesverrekening in economisch perspectief’, *Forfaitair* 2009/194 en E.D. Domar en R.A. Musgrave, ‘Proportional Income Taxation and Risk-taking’, *Quarterly Journal of Economics*, Vol. LVIII, mei 1944.

¹²³ H.J. Hofstra, ‘Verrekening van positieve en negatieve inkomens en winsten in de tijd’, WFR 1979/277.

¹²⁴ Zie noot 116.

¹²⁵ P.J.M. de Mooij, ‘De verrekening van verliezen, te beperkt of terecht beperkt?’, WFR 1994/261.

¹²⁶ P.J.M. de Mooij, ‘De verrekening van verliezen, te beperkt of terecht beperkt?’, WFR 1994/261.

¹²⁷ H.J. Hofstra, ‘Verrekening van positieve en negatieve inkomens en winsten in de tijd’, WFR 1979/277.

een schone lei wordt begonnen.¹²⁸ Ik ben het hiermee niet eens, omdat de fiscus na een aantal jaren nog steeds recht heeft op de stille reserves van een vermogensbestanddeel, nadat de stille reserves vrijvallen.¹²⁹ Dit is dan niet eerlijk tegenover de belastingplichtige.

4.3 Samenvatting en conclusie

De meningen over een beperkte dan wel onbeperkte verliesverrekeningssysteem lopen uiteen. De wetgever heeft na gekozen te hebben voor een onbeperkte voorwaartse verliesverrekening, in 2007 voor een beperkte verrekeningssysteem gekozen. De motivering van de staatssecretaris voor de beperking was om de tariefsverlaging te bekostigen. Het zou een verschuiving van verlieslijdende ondernemingen ten gunste van winstgevende ondernemingen zijn. Dit zou dan weer goed zijn voor de economische groei. De beperking brengt ook negatieve gedragseffecten met zich mee.

Belastingplichtigen gaan methoden bedenken om ervoor te zorgen dat hun verliezen niet verdampen. Helaas heeft de staatssecretaris niet berekend wat het effect hier van zou zijn.

De voorstanders van een onbeperkte termijn stellen dat het volgens het totaalwinst alle verliezen verrekenbaar moeten zijn. De wetgever kan de totaalwinst alleen belasten door voorschotten elk jaar ervan te nemen. Een beperkte verrekeningstermijn is ook niet eerlijk tegenover ondernemingen die niet gelijkmatig winst maken, want ondernemingen die gelijkmatig winst behalen worden minder zwaar belast. Daarnaast kan een beperking ook een invloed hebben op het risicobeleid van ondernemingen. Ondernemingen zullen minder risicovolle investeringen doen, die van belang zijn voor de economische groei.

De tegenstanders van een onbeperkte termijn vinden dat volgens het verjaringsbeginsel, niet alle verliezen verrekend kunnen worden. Maar op basis van dit beginsel zou de fiscus geen recht moeten hebben om stille reserves te belasten wanneer die vrijvallen.

Mijn inziens zou het doel van de fiscale wetgever moeten zijn, het heffen van de totaalwinst. Een inbreuk op de totaalwinst zou betekenen dat ondernemingen meer belasting moeten betalen, dan dat er aan totale winst is behaald. Een onbeperkte voorwaartse verliesverrekeningstermijn is beter, omdat de overheid hiermee de lusten en de lasten van de onderneming deelt. Verder moet er een beperkte achterwaartse verliesverrekeningstermijn komen en niet onbeperkt. Bij een onbeperkte termijn zou er teveel onzekerheid bestaan over de belastingopbrengsten.

¹²⁸ Zie noot 120.

¹²⁹ J.W. Zwemmer, *Verliescompensatie*, Kluwer: Deventer 2003, p. 6.

Hoofdstuk 5 Samenvatting en conclusie

In dit laatste hoofdstuk vat ik de voorgaande hoofdstukken samen en zal ik vervolgens mijn probleemstelling beantwoorden. Na de beantwoording van mijn hoofdvraag geef ik een aanbeveling op het gebied van verliesverrekening in de vennootschapsbelasting naar aanleiding van mijn scriptie. Mijn probleemstelling is: *Welke mogelijkheden zijn er bij de heffing van de vennootschapsbelasting om verliesverdamping te voorkomen?*

In het tweede hoofdstuk is gezocht naar de antwoord op de vraag: *Wat zijn de verschillende regelingen in de verliesverrekening?* Allereerst werd behandeld wat een verliessituatie is. Er ontstaat een verliessituatie wanneer de belastingplichtige een negatief belastbare winst behaald. Er is sprake van een belastbare winst als er wordt gekeken naar art. 8 Wet Vpb 1969. In dit artikel wordt verwezen naar art. 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001. In dit artikel komt totaalwinst naar voren. Op grond van totaalwinst wordt het bedrag aan gezamenlijke voordelen, die onder welke naam of vorm dan ook worden verkregen uit de onderneming. Totaalwinst wordt pas op het einde van de levensduur van een onderneming bepaald. Jaarwinst biedt inzicht in de wijze waarop totaalwinst aan de jaren wordt toegerekend. Goed koopmansgebruik bepaald hoe jaarwinst op grond van art. 3.25 Wet inkomstenbelasting 2001. Naast totaalwinst en jaarwinst heb ik de geschiedenis van de verliesverrekening behandeld. Duidelijk is geworden dat de termijnen van verliesverrekening vaak zijn veranderd in het kader van een beter vestigingsklimaat.

Daarna kwam de huidige situatie van het verliesverrekenen aan bod. Vanaf 2007 mag een onderneming één jaar achterwaarts en negen jaar voorwaarts zijn verliezen verrekenen. Wanneer de termijnen voorbij zijn en de belastingplichtige heeft geen winst meer om zijn verliezen te verrekenen, dan verdampen zijn verliezen. Hoe een belastingplichtige verliesverdamping kan voorkomen werd in het derde hoofdstuk besproken.

In het derde hoofdstuk werd het antwoord gezocht op de vraag: *Welke methoden zijn er om verliesverdamping te voorkomen?* Eerst bleek dat het voorkomen van verliesverdamping is toegestaan, mits het binnen de wet en jurisprudentie is. Winsten behaald binnen negen jaar of die betrekking hebben op die termijn, kunnen verrekend worden met verliezen. Methoden om dit te verwezenlijken zijn zodoende niet in strijd met doel en strekking van de wet. Naar aanleiding van het empirisch onderzoek van Kampschöer verscheidene manieren onderzocht om verliezen niet te laten verdampen. Bijvoorbeeld het realiseren van stille reserves of het verschuiven binnen het raamwerk van goed koopmansgebruik.

In het vierde hoofdstuk werd het antwoord gezocht op de vraag: *Wat voor argumenten zijn er voor/tegen een beperkt verrekeningstermijn?* Hierbij heb ik de verschillende argumenten van de bewindvoerdere om de termijnen te beperken, behandeld. Er zijn veel argumenten om een beperkt

verrekeningstermijn te hebben. Zo leidt een beperkte verliesverrekeningstermijn tot een lastenverschuiving naar een langdurig verlieslijdende onderneming ten gunste van winstgevende ondernemingen. Daarnaast was Nederland al heel genereus ten opzichte van omringende landen. Door het beperken zouden multinationals winstgevende activiteiten in Nederland onder brengen om gebruik te maken van verrekenbare verliezen. Volgens Hofstra zou er gekeken moeten worden naar het verjaringsbeginsel. Verder zou niet totaalwinst, maar jaarwinst het leidend winstbegrip moeten zijn. Er zijn ook legio argumenten te bedenken voor een onbeperkte verliesverrekeningstermijn. Zo zou een beperkte verliesverrekeningstermijn een inbreuk vormen op het totaalwinstgedachte. Een beperkte verliesverrekeningstermijn zou ertoe leiden dat belastingplichtigen meer worden belast, dan wanneer er geheven zou worden over de totale winst aan het einde van de levensduur van een onderneming. Met een beperkte voorwaartse verliesverrekeningstermijn betekent dat er mogelijkheden om verliezen te verrekenen verloren gaan in ondernemingen die blijven voortbestaan ondanks langdurige periode van verliezen. Met een beperkte verrekeningstermijn bestaat immers de kans dat verliezen verdampen door middel van termijnoverschrijding.

De centrale vraag in deze scriptie is: *Welke mogelijkheden zijn er bij de heffing van de vennootschapsbelasting om verliesverdamping te voorkomen?*

Bij een beperkte verrekeningstermijn hebben belastingplichtigen te maken met verliesverdamping. Om verliesverdamping tegen te gaan, zijn er genoeg mogelijkheden voor een belastingplichtige. De belastingplichtige kan:

1. Stille reserves realiseren bij intercompany transacties: hierbij wordt een vermogensbestanddeel overgedragen binnen een groep. Intercompany transacties moeten onder zakelijke voorwaarden zijn aangegaan op grond van art. 8b Wet Vpb 1969. Een vermogensbestanddeel kan overgedragen worden door: een bedrijfsfusie, een juridische fusie, een juridische splitsing of de fiscale eenheid vennootschapsbelasting met toepassing van art. 15 ai Wet Vpb 1969.
2. Vrijvallen van voorzieningen: het vrij laten vallen van een voorziening, doordat bijvoorbeeld de uitgave is vervallen. Bij de vorming van een voorziening moet aan de voorwaarden, die in het Baksteen arrest waren genoemd, worden voldaan. Het gaat om de oorsprongvereiste, de kansvereiste en de goed koopmansvoorwaarde.
3. Waarderingsstelsel wijzigen: bij het wijzigen van een waarderingsstelsel dient dit in overeenstemming met goed koopmansgebruik te zijn. Er mag geen sprake zijn van willekeur en de wijziging mag ook geen incidenteel fiscaal voordeel opleveren. Het voorkomen van verliesverdamping is het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel en op basis van het arrest BNB 1970/68 is het in beginsel geoorloofd een stelselwijziging door te voeren om verliesverdamping te voorkomen.

4. Kosten activeren: bij deze methode activeert de belastingplichtige de kosten in plaats van het ten laste van de winst te brengen.
5. Winstgevende activiteiten inbrengen: de winst die gemaakt wordt bij inbrenging kan gebruikt worden om de beschikbare verliezen te verrekenen. Dit kan door middel van het los inbrengen van een winstgevende activiteit, het aangaan van een fusie of het aangaan van een vof.
6. Een vermogensbestanddeel overdragen tegen schuldenaerkening: het gaat hierbij om schuldenaerkening waarbij een rentedragend vordering ontstaat. De belastingplichtige die de rente betaald moet rekening houden met de renteaftrekbepalingen in de Wet Vpb 1969.
7. Een afgewaardeerde vordering op een verbonden lichaam omzetten of vervreemden: de belastingplichtige die de vordering heeft afgewaardeerd, moet het afgewaardeerde bedrag optellen bij het resultaat. Hierdoor wordt er meer winst behaald, waardoor er meer verliezen verrekend kunnen worden.
8. Technolease: bij technolease zijn er constructies van sale-and-lease-back van immateriële activa. De boekwinst kan gebruikt worden om verliezen te verrekenen. Er moet aan een tweetal voorwaarden worden voldaan wil de belastingplichtige een technolease uitvoeren. Ten eerste moet de koper het economisch belang hebben en de beschikkingsmacht om het belang uit te voeren en ten tweede moet de transactie de reële exploitatie van het immaterieel activum behelzen.
9. Het verlengen van een boekjaar: de belastingplichtige kan een boekjaar verlengen om de termijn van voorwaarts verlies verrekenen te verlengen. Art. 7, vierde lid, Wet Vpb 1969 bepaalt dat er sprake moet zijn van een regelmatige boekhouding en jaarlijkse afsluitingen. Volgens het Hof van 's-Hertogenbosch is de verkorting van een boekjaar te voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel geoorloofd.

Volgens de staatssecretaris moeten de toegepaste methoden wel binnen het kader van wet en jurisprudentie vallen. Hiermee moet de belastingplichtige rekening mee houden. Verder heb ik aangegeven dat het tegen gaan van verliesverdamping, het voorkomen is van een incidenteel fiscaal nadeel. Volgens jurisprudentie is het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel goedgekeurd.

Als laatst acht ik ingrijpen van de overheid om budgettaire redenen niet wenselijk. De relatieve opbrengst van de beperking van de verliesverrekeningstermijn, rechtvaardigt de inbreuk in de totaalwinst mijn inziens niet. Immers in 1994 had de overheid de verrekeningstermijn verlengd naar onbeperkt, omdat het toch nauwelijks geld zou kosten.

Aanbeveling

Ter afsluiting van mijn scriptie heb ik voor de wetgever een aanbeveling voor een alternatief verrekeningssysteem. Er kan gedacht worden aan het systeem dat in Duitsland gehanteerd wordt. Het komt erop neer dat verliezen één jaar teruggewenteld mogen worden tot een maximumbedrag van bijvoorbeeld € 511 500. Er is een onbeperkte voorwaartse verliesverrekeningstermijn. Per jaar is de voorwaartse verliesverrekening beperkt tot 1 miljoen. Het restant kan afgezet worden tegen 60% van de winst boven 1 miljoen. Dit houdt in dat de onderneming altijd 40% belasting betaald over de winst boven 1 miljoen.¹³⁰ Een van de voordelen van zo'n systeem is dat er geen verliesverdamping optreedt.

¹³⁰ J. Bellingwout, 'een win-win alternatief voor verliescompensatie', *WFR* 2005/1518.

Bronvermelding

Literatuur

- J. Bellingwout, 'een win-win alternatief voor verliescompensatie', *WFR* 2005/1518.
- G.J.M.E. De Bont, 'Herwaardenen op hogere bedrijfswaarde, indien compensabele verliezen dreigen te verdampen', *WFR* 1994/238.
- D. Brüll, J.W. Zwemmer en R.P.C. Cornelisse, '*FED fiscale brochure: Goedkoopmansgebruik*', Kluwer: Deventer 2008.
- R.P.C. Cornelisse, '*Fiscale Monografieën: Enige fiscale aspecten van goodwill*', Kluwer: Deventer 1992.
- E.D. Domar en R.A. Musgrave, 'Proportional Income Taxation and Risk-taking', *Quarterly Journal of Economics*, Vol. LVIII, Mei 1944.
- R.P. Van den Dool, 'Fiscale winst en stelselwijziging', *TFO* 1993/216.
- R.P. Van den Dool, 'Verliesverrekening in economisch perspectief', *Forfaitair* 2009/194
- S.C.W. Douma, O.A. Lubbers, De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven, *WFR* 2002/111.
- J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Kluwer: Deventer 2007.
- F.M.H. Grapperhaus, 'In de tijd beperkte verliescompensatie is uit de tijd', *WFR* 1978/1073
- E.J.W. Heithuis, R.P. van den Dool, '*Compendium Vennootschapsbelasting*', Kluwer: Deventer 2010.
- E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, '*Inkomstenbelasting alsmede hoofdzaken loonbelasting*', Kluwer: Deventer 2010.
- E.J.W. Heithuis e.a., *Compendium vennootschapsbelasting*, Kluwer: Deventer 2008, zevende druk.
- H.J. Hofstra, 'Verrekening van positieve en negatieve inkomens en winsten in de tijd', *WFR* 1979/277.
- G.W.J.M. Kampschöer, '*Kwantitatieve aspecten van fiscale verliesverrekening en de consequenties voor de verwerking in de vennootschappelijke jaarrekening*', Universitaire Pers Maastricht 1992.
- P.J.M. de Mooij, 'De verrekening van verliezen, te beperkt of terecht beperkt?', *WFR* 1994/261.
- G.T.K. Meussen: 'voorkoming van verliesverdamping', In: *Totaalwinst* onder redactie van P. Kavelaars, Rotterdam. Servicepoint Erasmus, 2011.
- D.R. Post, 'Methoden ter voorkoming van verliesverdamping', *TFO* 2011/145.
- L.G.M. Stevens, '*Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*', Kluwer: Deventer 2010.
- J.L. van de Streek, S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Kluwer: Deventer 2011.
- S.A.W.J. Strik, 'Wetsvoorstel Werken aan winst: gaat het werken?', *WFR* 2006/1049.
- J.W. Zwemmer, '*Verliescompensatie*', Kluwer: Deventer 2003.

Kamerstukken

Kamerstukken II, vergaderjaar 1939/1940, nr.5.
Kamerstukken II, vergaderjaar 1983/1984, 18 242, nr. 6.
Kamerstukken II, vergaderjaar 1994/1995, 23 962, nr. 3.
Kamerstukken II, vergaderjaar 2004/2005, 30 107, nr. 2.
Kamerstukken II, vergaderjaar 2005/2006, 30 572, nr. 2.
Kamerstukken II, vergaderjaar 2005/2006, 30 572, nr. 3
Kamerstukken II, vergaderjaar 2005/2006, 30 572, nr. 4.
Kamerstukken II, vergaderjaar 2005/2006, 30 572, nr. 8.
Kamerstukken II, vergaderjaar 2005/2006, 30 107, nr. 9.

Jurisprudentie.

HR 24 oktober 1956, nr. 12 855, BNB 1956/335.
HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208
HR 19 maart 1975, BNB 1976/120
HR 14 juni 1978, BNB 1979/181.
HR 12 februari 1986, BNB 1986/201.
HR 10 maart 1993, nr. 28.139, BNB 1993/196.
HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409.
HR 14 april 1999, nr. 34 137, BNB 1999/326
HR 8 maart 2002, nr. 36 292, BNB 2002/210.
Hof 's-Hertogenbosch, 26 mei 1989, nr. 1318/1988, BNB 1991/11

Besluit en Resoluties

Besluit van 4 december 2000, nr. CPP2000/2660
Besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB 2012/8M, Staatscourant 29 februari 2012, nr. 3804.
Resolutie van 26 augustus 1994, nr. DB94/3035M, BNB 1994/316.

Overig

Mark Boender, *Verliesverrekening in de vennootschapsbelasting. Het tegengaan van verliesverdamming* (bachelorscriptie Rotterdam EUR), 2009.
Centraal Bureau voor de Statistiek publicatiebericht, *Consumenten vertrouwen gedaald*, 20 maart 2012.
Centraal Plan Bureau, *Centraal Economisch Plan 2012*, 20 maart 2012.
19 februari 1997, '136 Kamervragen over technolease', NRC Handelsblad, Dossier Technolease.

C. Bruijsten, *'VPB Gids 2007'*, Kluwer: Deventer 2008.

Wouter de Win, *Beperkt of onbeperkt? Verliesverrekening binnen de Vennootschapsbelasting* (bachelorscriptie Rotterdam EUR), 2009.