

## Verliesverrekening

In dit artikel zetten we kort de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting op een rijtje en behandelen we de recente tegemoetkoming van de Staatssecretaris van Financiën als de keuze voor de verruimde achterwaartse verliesverrekening (verruimde carry back) niet tot een teruggave van belastingen heeft geleid; er is dan sprake van een “kennelijk abus” en in zo’n geval wordt de voorwaartse verliesverrekening (carry forward) niet beperkt.

### Algemeen

Een verlies van een bepaald jaar kan in de vennootschapsbelasting op 2 manieren verrekend worden:

- (i) Achterwaartse verliesverrekening, de zogenaamde carry back. Het verlies van het jaar kan verrekend worden met de (belastbare) winst van het voorafgaande jaar.
- (ii) Voorwaartse verliesverrekening, de zogenaamde carry forward. Het verlies van het jaar kan verrekend worden met de (belastbare) winsten van maximaal de 9 volgende jaren.

Achterwaartse verliesverrekening gaat voor op voorwaartse verliesverrekening.

### Achterwaartse verliesverrekening; de carry back

Hiervoor gaven we aan dat de hoofdregel thans is 1 jaar carry back en 9 jaar carry forward. Voor de belastingjaren 2009 tot en met 2011 geldt een tijdelijke verruiming van de termijn voor achterwaartse verliesverrekening. De termijn wordt onder voorwaarden en op verzoek verruimd van 1 naar 3 jaar. Deze maatregel werd ingevoerd als tijdelijke maatregel vanwege de economische crisis.

Indien een belastingplichtige van deze verruimde carry back gebruik wenst(e) te maken, dient dit aangegeven te worden in de aangifte. Wordt van deze keuze gebruik gemaakt dan wordt de termijn van de voorwaartse verliesverrekening beperkt van 9 tot 6 jaar.

Zoals hiervoor opgemerkt heeft de verliesverrekening een verplichte volgorde, carry back gaat voor carry forward, ook als gebruik gemaakt wordt van de verruimde carry back. Wordt er bijvoorbeeld in de aangifte van 2011 gekozen voor de verruimde carry back mogelijkheid, dan wordt het verlies uit 2011 eerst verrekend met de winst uit 2008 en daarna met de winsten uit 2009 en 2010, blijft er dan nog 2011 verlies over dan kan dat voorwaarts verrekend worden, echter niet 9 jaar maar 6 jaar, want dat was het gevolg van de keuze zo hebben we gezien.

### Tegemoetkoming bij onterechte keuze voor verruimde carry back

In de praktijk komt het voor dat weliswaar gekozen is voor de verruimde carry back mogelijkheid, maar dat dit niet tot een teruggave van belastingen heeft geleid. Ook de Staatssecretaris heeft geconstateerd dat er een groot aantal gevallen is, waarbij belastingplichtigen hebben gekozen voor verruimde carry back, wat evenwel niet leidde tot een teruggave van belasting, omdat er in deze eerdere jaren toch geen belastbare winsten beschikbaar waren voor verrekening en hij geeft voor deze gevallen een tegemoetkoming<sup>1</sup>.

We hebben hiervoor gezien dat de keuze voor de verruimde achterwaartse verliesverrekening als (wettelijk) gevolg heeft dat de voorwaartse verliesverrekening van 9 tot 6 jaar beperkt wordt. De Staatssecretaris zegt het nu heel mooi: “De keuze kan in deze gevallen niet voordelig maar wel nadelig zijn voor de belastingplichtige en berustte derhalve kennelijk op een abus.” Dat is toch een mooie definitie van een “kennelijk abus”, zeker omdat de Staatssecretaris hier een tegemoetkoming aan verbindt. Hij keurt namelijk goed dat belastingplichtigen die door een *kennelijk abus* kozen voor verruimde achterwaartse verliesverrekening niet worden geconfronteerd met een beperking van de algemene termijn voor voorwaartse verliesverrekening, waarbij hij aangeeft dat van een kennelijk abus sprake is als de keuze geen teruggaaf van belasting opleverde omdat over de desbetreffende eerdere jaren, waarop de verruimde achterwaartse verliesverrekening zou zien, geen belastbare winst beschikbaar was voor verliesverrekening. De Staatssecretaris merkt verder op dat deze goedkeuring alleen ziet op belastingplichtigen die geen teruggaaf van

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

Daar de benodigde gegevens in de systemen van de Belastingdienst aanwezig zijn en er geen beschikking nodig is, zal de Belastingdienst de desbetreffende belastingplichtigen hierover geen stukken verzenden. Belastingplichtigen hoeven dus geen verzoek te doen of anderszins actie te ondernemen. Deze goedkeuring wordt automatisch toegepast. De belastingplichtige kan in bepaalde gevallen de Belastingdienst verzoeken zijn keuze toch te handhaven. In het besluit geeft de Staatssecretaris aan dat het hier dan een belastingplichtige betreft die behoort tot de groep waarvoor de goedkeuring geldt, maar toch zijn ooit gemaakt keuze wil handhaven omdat een navorderingsaanslag is of zal worden opgelegd waardoor er belastbare winst ontstaat die beschikbaar is voor verruimde verliesverrekening. Het maakt dan niet uit of het een navordering op verzoek en zonder boete betreft. De inspecteur komt tegemoet aan een dergelijk verzoek.

### Carry forward

Is er geen achterwaartse verliesverrekening mogelijk (geheel of gedeeltelijk) dan kan het verlies voorwaarts verrekend worden, voor maximaal 9 jaren. Voor onverrekenende verliezen uit 2002 en daarvoor geldt een overgangsregeling in verband met het feit dat in 2007 de tot dan geldende onbeperkte voorwaartse verliesverrekening is afgeschaft. Verliezen van 2002 en daarvoor kunnen verrekend worden met belastbare winsten uit jaren tot en met 2011.

De voorwaartse verliesverrekening is beperkt tot 6 jaar als gekozen is voor de verruimde carry back en er geen gebruik gemaakt kan worden van de hiervoor beschreven tegemoetkoming.

### Geen verliesverrekening

In de navolgende situaties zijn verliezen wellicht niet verrekenbaar:

- Er treedt een belangenwijziging in de vennootschap op.
- Er is sprake is van houdsterverliezen.
- Een fiscale beleggingsinstelling werd in een eerdere periode niet als beleggingsinstelling aangemerkt.

### Verliesbeschikking vereist

Een belangrijk formeel vereiste is dat de verliezen worden vastgesteld bij beschikking. Tegen deze beschikking kan bezwaar gemaakt worden.

Deze beschikking is wel belangrijk, want de wet bepaalt dat verliezen uitsluitend verrekenbaar zijn als zij bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld. Een verliesbeschikking wordt afgegeven gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het verliesjaar. Indien geen verliesbeschikking is vastgesteld maar alleen een nihilaanslag is opgelegd, dient men daar binnen zes weken na de dagtekening van de aanslag bezwaar tegen aan te tekenen.

Het is belangrijk alert te zijn op het hebben van de (juiste) verliesbeschikking, omdat anders verliezen verloren gaan.

<sup>1</sup> Besluit van 16 juli 2014, nr. BLKB2014/362M.