

Herziening van verliesverrekeningsbeschikking mogelijk

Instantie	Hoge Raad, 20-03-2020 nr. 18/02355
Zaaknummer(s)	18/02355
Datum uitspraak	20-03-2020
Belastingjaar/tijdvak	2010
Rubriek	Vennootschapsbelasting/Dividendbelasting
Wetsartikelen	Wet VPB 1969 - art. 21a
ECLI	ECLI:NL:HR:2020:482
Brondocumenten	Hoge Raad 20 maart 2020, nr. 18/02355, Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 18/02355
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHDHA:2018:1460
Auteur	mr. N.I. Groenland
NTFR	2020/886
Datum publicatie	02-04-2020
NTFR	

Samenvatting

Belanghebbende had in 2010 een belastbare winst van € 15 miljoen. Uit het verleden had belanghebbende nog verrekenbare verliezen van € 42 miljoen. In de aanslag VPB 2010 is echter niet alleen het belastbare bedrag (na verliesverrekening) vastgesteld op nihil, maar ook de belastbare winst. Vervolgens heeft de inspecteur een navorderingsaanslag opgelegd waarbij een belastbare winst van € 15 miljoen is vermeld en eenzelfde bedrag aan verrekenbare verliezen, zodat het belastbare bedrag nihil bedraagt. Volgens belanghebbende ligt in de aanslag een verliesverrekeningsbeschikking van nihil besloten en biedt art. 21a, lid 1, Wet VPB 1969 niet de mogelijkheid om deze beschikking te herzien. Hof Den Haag (18 april 2018, nr. 17/00709, NTFR 2018/1715) is belanghebbende niet gevolgd in dit betoog. Ook de Hoge Raad doet dat niet. De omstandigheid dat art. 21a Wet VPB 1969 niet voorziet in herziening, doet niet eraan af dat bij het opleggen van een navorderingsaanslag het verrekenbare verlies moet worden vastgesteld bij een nadere voor bezwaar vatbare beschikking. Dit is inherent aan het systeem van navordering en verliesverrekening. Daarbij moet wel zijn voldaan aan de voorwaarden voor navordering. In dit geval is niet in geschil dat daaraan is voldaan.

Feiten

2.1.1. Belanghebbende had in het jaar 2010 een belastbare winst van € 15.341.681. In de aangifte voor de vennootschapsbelasting voor dat jaar is naast die belastbare winst een bedrag van € 399.342 aan verrekenbare verliezen vermeld. Het aangegeven belastbare bedrag is derhalve € 14.942.339.

2.1.2. De Inspecteur heeft voor het jaar 2010 een voorlopige aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd overeenkomstig de aangifte. Belanghebbende heeft daartegen bezwaar gemaakt op de grond dat de nog te verrekenen verliezen hoger zijn dan het bedrag van de belastbare winst. Naar aanleiding van dit bezwaar heeft de Inspecteur de voorlopige aanslag verminderd tot nihil, waarbij zowel de belastbare winst als het belastbare bedrag is vastgesteld op nihil.

2.1.3. Ook de aanslag in de vennootschapsbelasting voor 2010 bedraagt nihil, waarbij de belastbare winst en het belastbare bedrag eveneens zijn vastgesteld op nihil. Op het aanslagbiljet is de volgende mededeling opgenomen: 'Mededeling nog verrekenbare verliezen. Het totaalbedrag van de nog verrekenbare verliezen bedraagt € 41.903.349. Het is opgebouwd uit de vastgestelde verliezen uit het verleden plus het (eventuele) vastgestelde verlies van dit boekjaar.'

2.1.4. Vervolgens heeft de Inspecteur een 'navorderingsaanslag' opgelegd. Het aanslagbiljet vermeldt een belastbare winst van € 15.341.681 en eenzelfde bedrag aan verrekenende verliezen, zodat het belastbare bedrag nihil bedraagt. Op het aanslagbiljet zijn de volgende mededelingen opgenomen: 'Toelichting bij verrekening van verlies. Bij de vaststelling van het belastbare bedrag of het belastbare binnenlandse bedrag is rekening gehouden met verlies dat u in andere boekjaren heeft geleden. Er is een bedrag van € 15.341.680 verrekend. Mededeling nog verrekenbare verliezen. Het totaalbedrag van de niet verrekenende verliezen bedraagt thans € 23.193.829. Het is opgebouwd uit verrekenbare verliezen uit het verleden en het (eventuele) vastgestelde verlies van dit boekjaar.'

Geschil

2.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de op het hiervoor in 2.1.4 bedoelde biljet vermelde verrekening van verliezen. De Inspecteur heeft dit bezwaar ongegrond verklaard. Vervolgens is belanghebbende in beroep en hoger beroep tevergeefs tegen die verliesverrekening opgekomen.

Rechtsoverwegingen

3.1. Het middel herhaalt het voor het Hof gehouden betoog dat in (de bekendmaking van) een aanslag besloten ligt (de bekendmaking van) een verliesverrekeningsbeschikking als bedoeld in artikel 21a, lid 1, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: de Wet). Dit volgt volgens het middel uit de omstandigheid dat op het aanslagbiljet zowel de belastbare winst als het belastbare bedrag is vermeld. Het verschil tussen beide bedragen is het door de Inspecteur bij beschikking verrekenende verlies. Indien zowel de belastbare winst als het belastbare bedrag is vastgesteld op nihil, ligt daarin besloten dat een verliesverrekeningsbeschikking van nihil is gegeven. De wet laat niet toe dat de inspecteur een eenmaal genomen verliesverrekeningsbeschikking als bedoeld in artikel 21a, lid 1, van de Wet herziet. Dat heeft de Inspecteur in dit geval ten onrechte wel gedaan, aldus het middel.

3.2. Het geschil in deze zaak is ontstaan doordat de Inspecteur tot het inzicht is gekomen dat hij de belastbare winst bij de aanslag op een te laag bedrag had vastgesteld. Hij heeft dit gecorrigeerd door de hiervoor in 2.1.4 bedoelde 'navorderingsaanslag' op te leggen. Die 'navorderingsaanslag' leidde niet tot een te betalen bedrag, omdat de belastbare winst geheel wegviel tegen nog te verrekenen verliezen van voorafgaande jaren. De 'navorderingsaanslag' heeft daarom als zodanig geen betekenis (vgl. HR 15 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5248 (red. NTFR 2008/353)).

De vraag is nu welke betekenis toekomt aan de beschikking ter zake van de verrekening van verliezen van vorige jaren die op het biljet van de 'navorderingsaanslag' is gegeven.

3.3. Tot het belastbare bedrag van een jaar behoort een te verrekenen verlies (artikel 7, lid 2, van de Wet). Dat is niet anders als een nadere vaststelling van het belastbare bedrag leidt tot het opleggen van een navorderingsaanslag.

Om de belastingplichtige de door de wetgever beoogde rechtsingang tegen de vaststelling van het bedrag van een voorwaarts verrekend verlies te bieden, moet worden aangenomen dat ook bij navordering het bepaalde in artikel 21a van de Wet toepassing vindt. Dit betekent dat ook dan het bedrag van het bij het opleggen van de navorderingsaanslag verrekenende verlies moet worden vastgesteld bij een – nadere – voor bezwaar vatbare beschikking. De omstandigheid dat artikel 21a van de Wet niet voorziet in herziening van een eerdere – al dan niet in de aanslag besloten liggende – beschikking doet daaraan niet af. Dat die nadere beschikking mogelijk is, is inherent aan het systeem van de wet met betrekking tot navordering en verliesverrekening.

3.4. Een geval als dit kenmerkt zich daardoor dat de correctie van de belastbare winst geheel wegvalt tegen nog te verrekenen verliezen, zodat geen belasting kan worden nagevorderd. In het verlengde van het hiervoor in 3.3 overwogene moet ook in zo'n geval, indien overigens aan de

voorwaarden voor navordering is voldaan, het bedrag van de nadere verliesverrekening op de voet van artikel 21a van de Wet worden vastgesteld bij een – nadere – voor bezwaar vatbare beschikking. Anders zou een met de strekking van de wet niet te verenigen verschil ontstaan tussen gevallen waarin na verrekening van verliezen nog wel een bedrag aan na te vorderen belasting resteert, en gevallen waarin dat niet zo is. Het betoog waarop het middel berust, stuit hierop af.

3.5. Voor het Hof was niet in geschil dat, zou na verrekening van verliezen nog wel een bedrag aan na te vorderen belasting hebben geresteerd, was voldaan aan de voorwaarden voor navordering. Het middel faalt.

(Volgt ongegrondverklaring.)

Commentaar

In onderhavige zaak is in geschil of de inspecteur een fout (in de hoogte van het belastbaar bedrag) kan herstellen met een (voorwaartse) verliesverrekeningsbeschikking en of een dergelijke beschikking op grond van art. 21a, lid 1, Wet VPB 1969 in verbinding met art. 2, lid 3, aanhef en onderdeel e, AWR tegelijk met een navorderingsaanslag wordt vastgesteld.

Het oordeel van de Hoge Raad in cassatie volgt de overwegingen van Hof Den Haag in hoger beroep dat dit voor beide geschilpunten het geval is. De reden hiervoor is dat, om belastingplichtigen de beoogde rechtsingang te bieden tegen de vaststelling van het voorwaarts verrekend verlies, ook bij een navorderingsaanslag het bepaalde in art. 21a Wet VPB 1969 van (overeenkomstige) toepassing is.

Hieruit volgt dat bij het opleggen van de navorderingsaanslag tevens het voorwaarts verrekende verlies moet worden vastgesteld bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De omstandigheid dat art. 21a Wet VPB 1969 niet expliciet voorziet in herziening van een eerdere – al dan niet in de aanslag besloten liggende – verliesbeschikking, doet daar volgens de Hoge Raad niet aan af. De mogelijkheid tot het opleggen van deze beschikking volgt, onder verwijzing naar de relevante wetsgeschiedenis, uit de systematiek van de in de wet voorgeschreven regels wat betreft de navorderingsaanslag en de verliesverrekening.

Indien belanghebbende was gevolgd in zijn betoog, dan was er een systematisch verschil ontstaan tussen gevallen waarin na verrekening van verliezen nog wel een bedrag aan na te vorderen belasting resteert, en gevallen waarin dat niet zo is (omdat het belastbare bedrag nihil is). In gevallen waarin na te vorderen belasting resteert – omdat het belastbare bedrag van de navorderingsaanslag positief is – zou belanghebbende namelijk de mogelijkheid hebben tot bezwaar en beroep en in gevallen waarbij de na te vorderen belasting nihil is, zou dit niet mogelijk zijn. Met andere woorden: de mogelijkheid tot bezwaar en beroep zou in deze gevallen afhangen van (de hoogte van) het belastbare bedrag in samenhang met het bedrag aan het voorwaarts verrekende verlies. Dit zou in de praktijk tot onredelijke uitkomsten leiden.

Volgens de Hoge Raad dient bij het vaststellen van een nadere verliesbeschikking (als onderdeel van de navorderingsaanslag) overigens wel (ambtshalve) getoetst te worden of voldaan is aan de (overige) voorwaarden van de navorderingsaanslag die in art. 16, lid 1, AWR worden gesteld. Gelet op bovenstaande had belanghebbende mogelijk meer kans gehad met een (succesvol) beroep op het niet voldoen aan de voorwaarden van de navorderingsaanslag. De inspecteur had wellicht nog over kunnen gaan tot interne compensatie of als (meer) subsidiair standpunt de schrijf- en tikfouten jurisprudentie in stelling kunnen brengen. Wat daar ook van zij, met het arrest van het hoogste rechtscollege van ons land is voor de praktijk nu onomstotelijk vastgesteld dat een (voorwaartse) verliesverrekeningsbeschikking kan worden herzien door een navorderingsaanslag als de inspecteur tot het inzicht komt dat bij het opleggen van een eerdere belastingaanslag (over hetzelfde jaar) te weinig verlies is verrekend.

Datum: 20-5-2020

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFR2020-886>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.