

Fiscaliteiten

Inhaaldotatie toegestaan

Mr. M.J. Hoogeveen

BELASTINGEN

In deze rubriek steeds gesproken een arrest van de Hoge Raad besproken. Bij wijze van uitzondering staat dit keer een uitspraak van een hof centraal. De impact die deze uitspraak heeft voor de fiscale praktijk rechtvaardigt een uitzondering. Bovendien heeft de Staatssecretaris aangegeven niet in cassatie te gaan tegen de uitspraak van het hof. Hiermee is de uitspraak definitief geworden.

1 Casus

Belanghebbende was een BV die een stamrechtverplichting tot haar ondernemingsvermogen rekende. Met ingang van 1995 bepaalt de Wet IB dat een dergelijke verplichting gewaardeerd moet worden met inachtneming van algemeen aanvaarde actuariële grondslagen. Belanghebbende waardeerde ultimo 1995 de stamrechtverplichting dan ook volgens een actuariële methode. Deze actuariële waardering leidde tot een hogere stamrechtverplichting dan tot dan toe op de balans was opgenomen. Belanghebbende bracht deze inhaaldotatie, naast de normale jaardotatie, ten laste van haar winst. De inspecteur was van mening dat inhaal op grond van goed koopmansgebruik niet was toegestaan.

2 Goed koopmansgebruik

2.1 Verdeling totaalwinst in jaarwinsten

De winst van een vennootschap wordt belast met vennootschapsbelasting. Daarbij is hoofdre-

gel dat winsten en verliezen moeten worden toegerekend aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Deze toerekening gebeurt op grond van goed koopmansgebruik. Het systeem moet wel praktisch hanteerbaar zijn. Zo was een ondernemer volgens de Hoge Raad niet verplicht jaarlijks een actuariële waardering te maken van haar stamrechtverplichting. Om dezelfde reden heeft de Hoge Raad in het verleden de lineaire methode toegestaan bij de opbouw van een pensioenverplichting in eigen beheer.

Overigens wordt de lineaire methode in de vennootschappelijke jaarrekening niet toegepast. Immers de vennootschappelijke balans heeft als doel inzicht te verschaffen in het vermogen van de onderneming. De balans moet dus een getrouw beeld geven van de werkelijkheid. Vandaar dat in de vennootschappelijke balans de pensioenverplichting veelal actuariel gewaardeerd wordt.

2.2 Inhaalverbod

Winsten en verliezen moeten dus worden toegerekend aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Dit houdt bijvoorbeeld in dat in jaar 2 geen last genomen mag worden die eigenlijk in jaar 1 thuishoort. Het is dan ook constante jurisprudentie van de Hoge Raad dat inhaal van in het verleden niet genomen lasten niet is toegestaan. Een uitzondering wordt slechts gemaakt voor een bijzondere omstandigheid. Veel jurisprudentie ziet op inhaaldotaties bij een stelselwijziging van de waardering van pensioen- of stamrechtverplichtingen. Een bekend voorbeeld is de overgang van de actuariële methode naar de lineaire methode. Beide stelsels waren in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Ook de stelselwijziging zelf was toegestaan. Het

Mw. Mr. M.J. Hoogeveen is verbonden als toegevoegd docent aan het Fiscaal Instituut Tilburg en Inspecteur bij de Belastingdienst te Hilversum.

verschil tussen hetgeen in het verleden actuariëel gedoteerd was en wat gedoteerd had mogen worden volgens de lineaire methode, mocht echter volgens Hoge Raad niet ten laste van het resultaat gebracht worden. Er zouden dan immers lasten genomen worden die feitelijk betrekking hadden op het verleden. Om dezelfde reden was inhaal ook niet toegestaan bij de overgang naar het actuariële stelsel bij een reeds ingegaan stamrecht. De inspecteur beriep zich op deze jurisprudentie in de casus voor het hof. Belanghebbende stelde dat zij, nu de waardering op actuariële grondslagen verplicht bij de wet wordt voorgeschreven, toch mag inhalen.

3 Verplichte actuariële waardering per 1 januari 1995

Zoals hiervoor reeds aangegeven heeft de Hoge Raad in het verleden de lineaire opbouw-methode bij de waardering van een pensioenverplichting in overeenstemming bevonden met goed koopmansgebruik. Aangezien bij deze methode rente en sterftkansen buiten beschouwing worden gelaten, worden lasten die in werkelijkheid pas in de toekomst gemaakt worden naar voren gehaald. Deze methode stelt de betaling van vennootschapsbelasting dus uit. Vandaar dat deze methode populair was en in groten getale werd toegepast bij de fiscale winstbepaling.

Uitstel van belastingheffing door toepassing van de lineaire methode was de wetgever een doorn in het oog. Hij was van mening dat met de huidige computerprogramma's het maken van een actuariële waardering van een pensioen- en/of stamrechtverplichting geen te zware opgave meer was voor de ondernemer. Met name om budgettaire redenen schrijft de Wet IB met ingang van 1995 een verplichte waardering van pensioen- en andere soortgelijke verplichtingen voor. Deze verplichtingen moeten gewaardeerd worden met inachtneming van algemeen aanvaarde actuariële grondslagen, waarbij een rekenrente in aanmerking wordt genomen van ten minste 4%.

4 Gevolgen stelselwijziging

4.1 Te hoge waardering

In vrijwel de meeste gevallen zal de lineair opgebouwde pensioenvoorziening de actuariële

waardering van de verplichting overstijgen. De wetswijziging zou dan met zich meebrengen dat een deel van de verplichting vrij zou moeten vallen. Dit heeft de wetgever niet gewild. Daarom is voorzien in een overgangsmaatregel. Deze overgangsmaatregel houdt in dat de lineair opgebouwde voorziening bevroren wordt tot het moment dat de actuariële waardering deze voorziening overstijgt. Vanaf dat moment mag weer (actuariëel) gedoteerd worden.

4.2 Te lage waardering

Het kan echter ook zo zijn dat de verplichting op de balans voor een lager bedrag staat dan dat er volgens de actuariële waardering zou moeten staan. Bijvoorbeeld omdat in het verleden niet is gedoteerd, of omdat bij het afboeken van uitkeringen het lineaire stelsel is toegepast. Mag de vennootschap dit verschil als inhaaldotatie nemen, nu de Wet IB een verplichte waardering van de verplichting voorschrijft? Met andere woorden: wordt goed koopmansgebruik door de wetswijziging opzij gezet?

De wetgever heeft bij de invoering van de verplichte waardering geen aandacht besteed aan dit soort gevallen. Toen bleek dat deze kwestie in de praktijk wel degelijk speelde, stelde de Staatssecretaris zich op het standpunt dat de jurisprudentie van de Hoge Raad ook voor dit soort gevallen geldend recht was. Aangezien de belanghebbende in de onderhavige casus een andere mening was toegedaan, leidde dit uiteindelijk tot een procedure voor Hof Amsterdam.

In casu was een ingegane stamrechtverplichting lager gewaardeerd dan volgens de actuariële waardering zou mogen. Het hof oordeelde dat nu de actuariële waardering verplicht is voorgeschreven dit impliceert dat andere methodes in strijd zijn met goed koopmansgebruik. Hierdoor is de wetswijziging een dermate bijzondere omstandigheid die aftrek ineens van het ontstane tekort in 1995 rechtvaardigt. Dit in tegenstelling tot de gevallen waarin op eigen initiatief een volgens goed koopmansgebruik toegestaan stelsel wordt vervangen. Wat de theoretische juistheid van de beslissing van het hof ook zij, duidelijk is dat het nieuwe waarderingsstelsel dwingend wordt voorgeschreven.

5 Gevolgen van de uitspraak

De Staatssecretaris heeft aangegeven niet in beroep te zullen gaan tegen de uitspraak van het hof. Dit houdt in dat voor het jaar 1995 de kaarten geschud lijken. Indien een pensioen- of stamrechtverplichting lager op de balans gewaardeerd staat dan volgens de actuariële methode zou mogen, mag de vennootschap een incidentele last nemen. Maar wat nu als de aanslag vennootschapsbelasting 1995 reeds definitief is vastgesteld, zonder dat rekening is gehouden met deze incidentele last? Indien de bezwaartermijn nog niet is verstreken is er uiteraard geen probleem. De vennootschap mag haar waarderingssysteem wijzigen totdat de aanslag onherroepelijk vaststaat. De vennootschap moet bezwaar maken en verzoeken om een vermindering van de aanslag. De inspecteur moet de vermindering verlenen.

Maar stel dat de bezwaartermijn wel is verstreken. Kan de vennootschap dan met succes een verzoek om ambtshalve vermindering indienen? Uiteraard is de inspecteur bevoegd belasting-

plichtigen ambtshalve verminderingen te verlenen. Het doel is ook om de belastingverplichtingen zo juist mogelijk vast te stellen. Dus ook in het geval een bezwaarschrift buiten de termijn is ingediend zal de inspecteur dit niet-ontvankelijke bezwaarschrift inhoudelijk beoordelen. De inspecteur kan dan een ambtshalve vermindering verlenen, maar is hier niet toe verplicht. Hij kan het standpunt innemen dat inderdaad een fout is gemaakt, maar dat de aanslag nu eenmaal onherroepelijk vaststaat. De fout in het waarderingssysteem wordt dan hersteld in het laatste openstaande jaar, bijvoorbeeld 1996 of 1997. De vennootschap mag de last dus in ieder geval wel nemen. De wet schrijft de waardering immers dwingend voor.

Ik betreur het overigens dat de Staatssecretaris zich hierover niet heeft uitgelaten. De bekendmaking van zijn beslissing om niet in beroep te gaan tegen de uitspraak van Hof Amsterdam was hiervoor een uitstekende gelegenheid geweest. Hij zou de praktijk daarmee een goede dienst hebben bewezen.