

RJ-Uiting 2025-2: Latente belastingen bij eerste verwerking van bepaalde activa en/of verplichtingen

<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>272 'Belastingen naar de winst'</i>
<i>Alinea's</i>	<i>301, 301a, 306 en 306a</i>
<i>Hoofdstuk RJk</i>	<i>B15 'Belastingen naar de winst'</i>
<i>Alinea</i>	<i>105 en 106</i>

<i>Status</i>	<i>Ontwerp-Richtlijn</i>
<i>Publicatiedatum RJ-Uiting</i>	<i>6 mei 2025</i>
<i>Voorgestelde ingangsdatum</i>	<i>1 januari 2026</i>

<i>Commentaarperiode tot</i>	<i>6 juni 2025</i>
------------------------------	--------------------

Inleiding

Voor wie is deze RJ-Uiting relevant?

Deze RJ-Uiting is relevant voor een rechtspersoon die een actief en/of passief verkrijgt in een transactie waarbij de kostprijs afwijkt van het fiscaal aftrekbare bedrag en er geen sprake is van een overname waarop hoofdstuk 216 'Fusies en overnames' van toepassing is.

Welke wijzigingen stelt de RJ voor

De RJ stelt voor om in hoofdstuk 272 'Belastingen naar de winst' te verduidelijken dat de rechtspersoon geen latente belastingverplichting of -vordering hoeft op te nemen voor belastbare- of verrekenbare tijdelijke verschillen bij de eerste verwerking van de hierboven genoemde transacties, indien aan specifieke voorwaarden wordt voldaan. In de alinea's 301, 301a, 306 en 306a worden aanpassingen voorgesteld of zijn nieuw opgenomen.

RJk-bundel

De RJk-bundel verwijst reeds naar de RJ-bundel voor bepaalde toepassingen en uitzonderingen inzake het niet opnemen van latente belastingen voor tijdelijke verschillen bij eerste verwerking. Bovenstaand voorstel is dan ook voor kleine rechtspersonen van toepassing.

De RJ stelt ook voor om een bepaling aan alinea's 105 en 106 van hoofdstuk B15 'Belastingen naar de winst' toe te voegen, in lijn met hetgeen reeds in hoofdstuk 272 is bepaald, over het niet opnemen van een latentie bij eerste verwerking van een (negatieve) goodwill die ontstaan is uit een overname.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 6 juni 2025 worden ingediend bij het RJ-secretariaat, bij voorkeur per e-mail (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website worden gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Achtergrond en inhoud

Naar aanleiding van vragen uit de praktijk heeft de RJ beoordeeld of er nadere uitzonderingen gelden voor het opnemen van latente belastingverplichtingen of -vorderingen voor tijdelijke verschillen bij eerste verwerking van bepaalde transacties in specifieke omstandigheden.

Dit betreft bijvoorbeeld transacties waarbij de aandelen van een vennootschap worden overgenomen en deze vennootschap slechts één of een beperkt aantal activa bevat, waarbij geen sprake is van een geïntegreerd geheel van activiteiten, activa en/of verplichtingen, dat in staat is tot het genereren van opbrengsten. In dat geval is hoofdstuk 216 ‘Fusies en overnames’ niet van toepassing. Fiscaal wordt in deze situatie veelal verder gegaan met de historische fiscale boekwaarde en is het meerdere dat betaald is voor de aandelen niet fiscaal aftrekbaar.

Onder IFRS (IAS 12.15 en IAS 12.24) geldt een verplichte uitzondering voor het opnemen van latente belastingen voor tijdelijke verschillen in bepaalde situaties (aangeduid als ‘the initial recognition exception’). In de Richtlijnen kan deze – vergelijkbare – uitzondering ook worden gelezen in alinea 104 (‘Verschillen die niet leiden tot een latentie’). De RJ stelt nu voor om deze uitzondering expliciet op te nemen in hoofdstuk 272 ‘Belastingen naar de winst’, maar deze uitzondering niet te verplichten.

Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen

De RJ stelt voor om in nieuwe alinea’s 301a en 306a van hoofdstuk 272 expliciet toe te voegen dat een rechtspersoon bij eerste verwerking van een activatransactie geen latente belastingverplichting of -vordering voor tijdelijke verschillen hoeft te verwerken als deze transactie:

- geen overname is waarop hoofdstuk 216 ‘Fusies en overnames’ van toepassing is;
- op het moment van de transactie geen invloed heeft op het commerciële en fiscale resultaat; en
- op het moment van de transactie niet leidt tot gelijke belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen.

De voorgestelde uitzondering heeft alleen betrekking op belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen. Deze uitzondering geldt dus niet voor beschikbare voorwaartse verliescompensatie en nog niet gebruikte fiscale verrekeningsmogelijkheden. De toepassing van de uitzondering leidt tot een belastingdruk op de winst vóór belastingen volgens de jaarrekening die niet overeenkomt met het nominale belastingpercentage.

Voorbeeld

Een rechtspersoon verkrijgt de aandelen in een vennootschap onder de volgende omstandigheden:

- verkrijgingsprijs aandelen: € 1.000
 - bij de totstandkoming van de transactie is door de rechtspersoon rekening gehouden met de omstandigheid dat de kostprijs niet fiscaal aftrekbaar is, en doorgegaan wordt met de historische fiscale boekwaarde
- de vennootschap bevat slechts één actief;
 - er is geen sprake van een geïntegreerd geheel van activiteiten, activa en/of verplichtingen, dat in staat is tot het genereren van opbrengsten
- verwachte gebruiksduur actief: 5 jaar
- restwaarde actief: nihil
- fiscale boekwaarde actief: nihil
 - de gekochte vennootschap heeft de oorspronkelijke historische kostprijs van het actief reeds volledig fiscaal afgeschreven
- belastingtarief: 25%

Fiscaal wordt bij deze transactie verder gegaan met de historische fiscale boekwaarde, die in dit geval nihil bedraagt. Omdat er geen sprake is van andere activa wordt de verkrijgingsprijs volledig toegerekend aan het identificeerbare actief (indien er sprake is van meerdere activa en/of passiva wordt de verkrijgingsprijs aan de overgenomen identificeerbare activa en/of verplichtingen toegerekend op basis van hun relatieve reële waarde).

Dit betekent dat er een verschil is tussen de jaarlijkse commerciële afschrijvingslast en de fiscaal aftrekbare afschrijvingslast (nihil). De fiscale boekwaarde van het actief bedraagt immers € 0, waardoor een tijdelijk verschil ontstaat van € 1.000 tussen de commerciële en de fiscale boekwaarde van het actief bij eerste verwerking van de transactie.

De rechtspersoon kan in deze situatie gebruik maken van de uitzondering, omdat:

- er geen sprake is van een overname waarop hoofdstuk 216 'Fusies en overname' van toepassing is;
- op het moment van de transactie het commerciële en fiscale resultaat niet wordt beïnvloedt; en
- op het moment van de transactie ontstaan geen gelijke belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen

Indien de rechtspersoon deze uitzondering hanteert, wordt in toekomstige perioden ook geen latente belastingverplichting voor het resterende belastbare tijdelijke verschil opgenomen.

Overige opmerkingen

De uitzondering is niet van toepassing als er bij eerste verwerking van de activa/passiva sprake is van gelijke belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen. Een voorbeeld hiervan is de situatie dat een actief wordt verkregen en tegelijkertijd een voorziening voor de kosten van herstel, die als onderdeel van de boekwaarde van het actief wordt verwerkt (alineea 437 hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa'), wordt gevormd.

Indien de uitzondering niet wordt toegepast leidt de eerste verwerking van de activa en passiva en de betreffende latente belastingen in principe niet tot een effect op het resultaat op het moment van eerste verwerking.

De RJ stelt voor om in de huidige alinea's 301 en 306 ook te verwijzen naar bepalingen en uitzonderingen in andere alinea's die betrekking hebben op de verwerking (of het niet opnemen) van latente belastingen voor tijdelijke verschillen.

Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen

De RJ stelt voor om de uitzondering op het vormen van latente belastingen bij eerste verwerking van bepaalde activatransacties voor micro- en kleine rechtspersonen op te nemen (verwijzing in alinea's 105 en 106 van hoofdstuk B15 'Belastingen naar de winst' naar hoofdstuk 272 van de RJ-bundel).

De RJ stelt daarnaast voor om een verplichte uitzondering, voor het vormen van een latentie bij eerste verwerking van (negatieve) goodwill die ontstaan is bij een overname, toe te voegen aan alinea's 105 en 106 van hoofdstuk B15 'Belastingen naar de winst'. Deze uitzondering is reeds opgenomen in de RJ-bundel en wordt nu expliciet in de RJk-bundel opgenomen.

Voorgestelde wijzigingen in Richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen

Voorgestelde wijzigingen in RJ-bundel

272 BELASTINGEN NAAR DE WINST

Deze Richtlijn 272 (aangepast 2025) vervangt de Richtlijn 272 (aangepast 2022) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

272.3 Verwerking van latente belastingverplichtingen en -vorderingen

Belastbare tijdelijke verschillen

301 Voor alle belastbare tijdelijke verschillen dient een latente belastingverplichting te worden opgenomen.

Nadere bepalingen en uitzonderingen gelden voor het vormen van een latente belastingverplichting voor de volgende belastbare tijdelijke verschillen die verband houden met:

- overige tijdelijke verschillen (zie alinea 104);
- de eerste verwerking van een actief of verplichting (zie alinea 301a);
- investerings in groepsmaatschappijen, buitenlandse niet-zelfstandige eenheden, deelnemingen en joint ventures (zie alinea 316);
- de eerste verwerking van goodwill (zie alinea 505).

~~Voor belastbare tijdelijke verschillen die verband houden met investeringen in groepsmaatschappijen, buitenlandse niet-zelfstandige eenheden, deelnemingen en joint ventures, dient eveneens een latente belastingverplichting te worden opgenomen met inachtneming van de bepalingen van alinea 316.~~

301a Een latente belastingverplichting hoeft niet te worden opgenomen voor belastbare tijdelijke verschillen verband houdend met de eerste verwerking van een actief of verplichting in een transactie die:

- a. geen overname is waarop hoofdstuk 216 Fusies en overnames van toepassing is; en
- b. op het moment van de transactie geen invloed heeft op het commerciële en fiscale resultaat; en
- c. op het moment van de transactie niet leidt tot gelijke belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen.

Verrekenbare tijdelijke verschillen

306 Voor alle verrekenbare tijdelijke verschillen dient een latente belastingvordering te worden gevormd tot het bedrag waarvan het waarschijnlijk is dat er fiscale winst beschikbaar zal zijn voor de verrekening.

Nadere bepalingen en uitzonderingen gelden voor het vormen van een latente belastingvordering voor de volgende verrekenbare tijdelijke verschillen die verband houden met:

- overige tijdelijke verschillen (zie alinea 104);
- de eerste verwerking van een actief of verplichting (zie alinea 306a);
- investeringen in groepsmaatschappijen, buitenlandse niet-zelfstandige eenheden, deelnemingen en joint ventures (zie alinea 318);
- de eerste verwerking van negatieve goodwill (zie alinea 505).

~~Voor verrekenbare tijdelijke verschillen die verband houden met investeringen in groepsmaatschappijen, buitenlandse niet-zelfstandige eenheden, deelnemingen en joint ventures, dient een latente belastingvordering te worden opgenomen overeenkomstig de bepalingen van alinea 318.~~

306a Een latente belastingvordering hoeft niet te worden opgenomen voor verrekenbare tijdelijke verschillen verband houdend met de eerste verwerking van een actief of verplichting in een transactie die:

- a. geen overname is waarop hoofdstuk 216 Fusies en overnames van toepassing is; en
- b. op het moment van de transactie geen invloed heeft op het commerciële en fiscale resultaat; en
- c. op het moment van de transactie niet leidt tot gelijke belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen.

Voorgestelde wijzigingen in Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen

Voorgestelde wijzigingen in RJk-Bundel

B15 BELASTINGEN NAAR DE WINST

Deze Richtlijn B7 (aangepaste 2025) vervangt de Richtlijn B15 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2026.

Belastbare tijdelijke verschillen

105 Voor alle belastbare tijdelijke verschillen moet een latente belastingverplichting worden opgenomen.

Nadere bepalingen en uitzonderingen gelden voor het vormen van een latente belastingverplichting voor de volgende belastbare tijdelijke verschillen die verband houden met:

- overige tijdelijke verschillen (zie alinea 102);
- de eerste verwerking van goodwill (zie alinea 201 van hoofdstuk B3 Fusies en overnames).
- de eerste verwerking van een actief of verplichting (verwezen wordt naar alinea 301a van hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst in de RJ-bundel);
- investerings in groepsmaatschappijen, buitenlandse niet-zelfstandige eenheden, deelnemingen en joint ventures (zie alinea 126 en verwezen wordt naar alinea 316 van hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst in de RJ-bundel).

Verrekenbare tijdelijke verschillen

106 Voor alle verrekenbare tijdelijke verschillen moet een latente belastingvordering worden gevormd tot het bedrag waarvan het waarschijnlijk is dat er fiscale winst beschikbaar zal zijn voor de verrekening.

Nadere bepalingen en uitzonderingen gelden voor het vormen van een latente belastingvordering voor de volgende verrekenbare tijdelijke verschillen die verband houden met:

- overige tijdelijke verschillen (zie alinea 102);
- de eerste verwerking van negatieve goodwill (zie alinea 201 van hoofdstuk B3 Fusies en overnames).
- de eerste verwerking van een actief of verplichting (verwezen wordt naar alinea 306a van hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst in de RJ-bundel);
- investerings in groepsmaatschappijen, buitenlandse niet-zelfstandige eenheden, deelnemingen en joint ventures (zie alinea 126 en verwezen wordt naar alinea 318 van hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst in de RJ-bundel);