

Inleiding in de Vennootschapsbelasting
Het mysterie ontrafeld – Deel I

Inleiding in de Vennootschapsbelasting

Het mysterie ontrafeld – Deel I

W.R. Kooiman


Uitgeverij Scripta Manum

Derde druk, 2021

Omslag

Samantha de Schiffart

© 2021 Uitgeverij Scripta Manum VOF

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in geautomatiseerd gegevensbestand en/of openbaar worden gemaakt in enige vorm of op enige wijze, dan wel elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere wijze, zonder voorafgaande uitdrukkelijke schriftelijke toestemming van Uitgeverij Scripta Manum. Auteur en Uitgeverij Scripta Manum aanvaarden geen aansprakelijkheid voor drukfouten en andere onjuistheden die mogelijk in deze eerste druk voorkomen.

ISBN – 9789493026018

NUR – 826

INHOUDSOPGAVE

Inleiding 9

Hoofdstuk 1 De Wet VPB 1969 in vogelvlucht	13
1.1 Inleiding.....	13
1.2 Opzet van de wet	13
1.3 Belastingplichtige	14
1.4 Winstbegrip.....	16
1.4.1 Totaalwinst.....	16
1.4.2 Jaarwinst.....	18
1.4.3 Onderscheid tussen eigen vermogen en vreemd vermogen.....	20
1.4.4 Renteaftrekbepalingen	21
1.4.5 Nederlands inkomen.....	24
1.5 Belangrijkste uitzonderingen.....	25
1.5.1 Deelnemingsvrijstelling	25
1.5.2 Reorganisaties	26
1.5.3 Fiscale eenheid.....	27
1.6 Verliesverrekening	28
1.7 Tarief.....	29
Hoofdstuk 2 Grondslagen van de vennootschapsbelasting	31
2.1 Inleiding.....	31
2.2 Rechtspersoon en kapitaalvennootschap	31
2.2.1 Wat is een rechtspersoon?	31
2.2.2 Kenmerken van een kapitaalvennootschap	33
2.2.3 Ontwikkeling van de kapitaalvennootschap	35
2.3 Ontwikkeling belastingrecht vennootschappen	38
2.4 Historische ontwikkeling vennootschapsbelasting.....	45
2.4.1 Patentrecht	45
2.4.2 Bedrijfsbelasting	47
2.4.3 Dividendbelasting.....	50
2.4.4 Winstbelasting.....	52
2.4.5 Vennootschapsbelasting.....	54
2.5 Rechtsgronden.....	59
2.5.1 Inventarisatie.....	59
2.5.2 Profijtbeginsel.....	60
2.5.3 Draagkrachtbeginsel	62
2.5.4 Schadebeginsel.....	64
2.5.5 Beschouwing.....	65

Hoofdstuk 3 Belastingplicht.....	69
3.1 Inleiding.....	69
3.2 Kenmerken belastingplicht.....	70
3.3 Systematiek.....	74
3.4 Onderscheid binnenlandse en buitenlandse belastingplicht	77
3.5 Binnenlands belastingplichtigen	78
3.5.1 Nv, bv en open cv.....	78
3.5.2 Andere kapitaalvennootschappen.....	81
3.5.3 Fonds voor gemene rekening.....	84
3.5.4 Coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij.....	86
3.5.5 Woningbouwvereniging of -stichting.....	87
3.5.6 Andere verenigingen, stichtingen en rechtspersonen.....	87
3.5.7 Overheidsondernemingen	89
3.6 Buitenlands belastingplichtigen	89
3.7 Vrijstellingen	92
3.8 Verbondenheid.....	94
Hoofdstuk 4 Winstbegrip	97
4.1 Inleiding.....	97
4.2 Ontwikkeling van het winstbegrip	98
4.3 Systematiek.....	105
4.3.1 Functies jaarwinst en totaalwinst.....	105
4.3.2 Systematiek totaalwinst.....	106
4.3.3 Systematiek jaarwinst.....	108
4.4 Totaalwinst.....	113
4.4.1 Het winstbegrip ontleed.....	113
4.4.2 Uit eigen activiteiten	114
4.4.3 Totale winst.....	127
4.4.4 Nominaal	129
4.4.5 Slotsom	132
Slotbeschouwing	133
Dankwoord	137
Index	139

Inleiding

Het mysterie

De belastingheffing van grote ondernemingen spreekt tot de verbeelding. De vennootschapsbelasting is zowel in de dynamiek van het grote, internationale bedrijfsleven als binnen de intimiteit van het familiebedrijf van betekenis. Voor de overheid is de belasting niet alleen een bron van inkomsten, maar ook een middel om het voor bedrijven aantrekkelijk te maken om zich in Nederland te vestigen. Tegelijkertijd geniet de belasting bijzondere politieke belangstelling vanwege de belastingontwijking door multinationals, die de laatste jaren in toenemende mate het nieuws haalt.¹ De vennootschapsbelasting is daarbij veelal het brandpunt.

De vennootschapsbelasting is in velerlei opzicht mysterieus. Allereerst is de materie nogal abstract. Bij de inkomstenbelasting of de btw kan menigeen zich nog een voorstelling maken, omdat het mensen van vlees en bloed treft. De vennootschapsbelasting daarentegen is verweven met de wereld van kapitaalvennootschappen; juridische constructies die voor het oog niet waarneembaar zijn. Zo concreet als de boodschappen zijn die we elke dag nuttigen, zo abstract is de juridische organisatie van de multinationale ondernemingen die daarachter schuilgaat.

Daarnaast is de wettelijke regeling moeilijk te doorgronden. Nergens treffen we in het Nederlandse recht een wet aan met zo veel later toegevoegde artikelen als de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB 1969). Waar de wet in 1969 bestond uit 39 artikelen, zijn dat er nu ruim 140.² Deze artikelen zijn nog altijd genummerd 1 t/m 39, maar met toevoeging van letters ter onderscheiding van het oorspronkelijke artikel. Het meest extreem zijn de aanvullingen op art. 15. Maar liefst twaalf artikelen zijn aan de oorspronkelijke regeling toegevoegd, waaronder het ironisch klinkende art. 15aha. Om maar niet te spreken van art. 15 zelf, wat is uitgedijd van 194 woorden in 1969 naar zo'n 2.400 woorden vandaag de dag.

Behalve dat de wet een lappendeken is van oudere en nieuwere bepalingen, zijn de wetteksten zelf in feite onleesbaar. Moeilijk geformuleerde zinnen, die talloze regels beslaan, maken de wet tot een ondoordringbaar woud van bepalingen. De bedoeling van al deze regels is veelal zo specifiek dat een toelichting op de wet vereist is om te begrijpen wat de wetgever heeft willen regelen. Zelfs dan is het begrip van de wet moeizaam, omdat de vele regels samenhangen met zeer complexe bedrijfsstructuren. Wie door het voorgaande nog niet is overtuigd, zou voor de grap de wettekst van voor naar achter moeten doorlezen.

¹ Zo bracht de Commissie Ter Haar vorig jaar een rapport uit over maatregelen om de belastingheffing over winsten van multinationals eerlijker te maken: Adviescommissie Belastingheffing van multinationals, *Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting*, 15 april 2020, Den Haag: Ministerie van Financiën 2020.

² Gelet op het tempo waarin nieuwe artikelen worden ingevoerd en oude artikelen worden afgeschaft, beperk ik me tot een schatting.

Het gevolg is dat de wet alleen te lezen en te begrijpen is voor een kleine groep ingewijden. De zogenoemde 'VPB-specialist' onderscheidt zich van de goegemeente door wel te kunnen verstaan wat hij leest. Hij of zij heeft het onderscheidingsvermogen dat nodig is om de hoofzaken van de vennootschapsbelasting van haar bijzaken te scheiden. Wie dat vermogen wil verwerven, moet de moed verzamelen om een handboek ter hand te nemen: de complete edities beslaan meer dan duizend pagina's. De boeken die lezers lokken met titels als 'hoofdzaken' of 'compendium' tellen nog altijd meer dan vijfhonderd bladzijden.

Het diepste mysterie van de vennootschapsbelasting betreft de waaromvraag. Waarom is er zo veel te doen om een belasting die relatief zo weinig opbrengt?³ Waarom bestaat de vennootschapsbelasting eigenlijk? Wat zijn de grondbeginselen die aan de wet haar samenhang geven? Is het logisch dat grote ondernemingen de belasting kunnen ontwijken? En is het eerlijk dat ondernemers in de inkomstenbelasting compensatie krijgen vanwege de belasting die hun vennootschap heeft betaald?

Het doel

Dit boek heeft als eerste doel om de theorievorming op het gebied van de vennootschapsbelasting verder te brengen. De enorme hoeveelheid literatuur op het gebied van de vennootschapsbelasting betreft vooral technische beschouwingen. Conceptueel is de spoeling dun. Of het nu gaat om een definitie van het begrip winstdrainage, wat een onttrekking eigenlijk is of de bedoeling achter het onderscheid tussen transparante en fiscaal zelfstandige rechtsvormen, er is in de literatuur weinig tot niets over te vinden.⁴ Dat is problematisch, omdat begripsvorming en uitleg van de wetssystematiek juist nodig zijn om de complexe wettelijke regeling te doorgronden. De rechtsleer heeft als doel de systematiek achter het positieve recht op te sporen⁵ en dat is juist bij de vennootschapsbelasting allernoodzakelijkst.

De theorie is, om met Scholten te spreken, "als een vraag van waarheid, van leer en van kennis, niet van bevel en behoren, aan 's wetgevers macht niet onderworpen"⁶. De theorie helpt om het recht te begrijpen, maar is niet hetzelfde als het positieve recht. Dit boek legt de nadruk dan ook niet op de talrijke regels, maar op het systeem en de bedoeling die daaronder liggen. Naar mijn overtuiging leidt dat uiteindelijk tot een beter begrip en een betere toepassing van het recht.

³ Uit de Miljoenennota 2020 blijkt dat de verwachte opbrengst voor 2021 € 19,7 miljard bedraagt en dat de vennootschapsbelasting daarmee een aandeel van 6,7 procent heeft in de begrote inkomsten: *Kamerstukken II 2020/21*, 35 570, nr. 1, p. 12. Dat is vanwege de coronacrisis lager dan gebruikelijk, maar ook in de begroting van het jaar ervoor was het aandeel van de vennootschapsbelasting slechts 8,6 procent.

⁴ Een uitzondering is het handboek van Verburg, waarin vanwege de leeftijd recente ontwikkelingen niet zijn meegenomen: J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2000.

⁵ Vgl. J.J.G. van Roosmalen, *De binnenlandse belastingplichtigen in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942: proeve ener rechtstheoretische benadering*, Deventer: Kluwer 1965, p. 2.

⁶ De inleiding van P. Scholten in *Asser-Van der Grinten II (De Rechtspersoon)*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1991, p. 1-3.

Het tweede doel van het boek is om een inleiding te geven voor hen die voor het eerst in aanraking komen met de vennootschapsbelasting. Om deze inleiding toegankelijk te maken, wordt er in het vervolg weinig voorkennis verondersteld. De lezer wordt stap voor stap ingewijd in de vennootschapsbelasting, om zo steeds meer tot het mysterie door te dringen.

Het combineren van diepgang en begrijpelijkheid is normaal gesproken voorbehouden aan de albums van *Asterix* en de betere nummers van *Donald Duck*. Met dit werkje wordt ook een poging daartoe gedaan. Het schrijven van een begrijpelijke inleiding is niet in tegenspraak met het doel om de theorie uit te diepen. Juist een grondige theorievorming helpt om de vennootschapsbelasting te begrijpen, zonder te verdwalen in de enorme hoeveelheid regels. Het voorkomt dat de lezers door de bomen het bos niet meer zien en geeft hun de vleugels om het woud van de vennootschapsbelasting te overzien.

De aanpak

Om een mysterie te ontrafelen is het nodig dat de onderste steen boven komt. De huidige wet werd vijftig jaar geleden ingevoerd. Hoewel de vennootschapsbelasting bol staat van de dynamiek en de wet jaarlijks op vele punten wordt gewijzigd, is de structuur van de wet nog hetzelfde als toen. Sterker nog, tweehonderd jaar geleden werden vennootschappen voor het eerst belast voor hun winst. Sindsdien zijn de uitgangspunten van de vennootschapsbelasting langzamerhand tot ontwikkeling gekomen. In dit boek worden de fundamenten van de vennootschapsbelasting aan de hand van die ontwikkeling blootgelegd. Door die aanpak staan het doel en het systeem van de wet centraal. Van daaruit kunnen de regels begrepen worden.

Een inleiding moet niet worden verward met een oppervlakkige beschrijving. Een inleiding behandelt juist de fundamenten op diepgaande wijze, zodat de regels beter te begrijpen zijn. Het geeft de code waarmee de hele wet gekraakt kan worden. Die aanpak kent ook zijn beperkingen. Het doel van dit boek is niet om de materie uitputtend te beschrijven. Alleen al het overschrijven van de wettelijke regeling zou een boek van deze omvang kunnen vullen. Niet is beoogd om elke wettelijke bepaling te behandelen of om volledigheid te betrachten als het gaat om literatuurverwijzingen.

Dit boek verschijnt in twee delen. In dit eerste deel staan de grondslagen van de vennootschapsbelasting en de hoofdregels van de wet centraal. De hiervoor geponeerde waaromvragen worden van een antwoord voorzien. In het tweede deel komen de uitzonderingen op de hoofdregels aan bod. In de praktijk krijgen juist die uitzonderingen bijna alle aandacht, omdat ze bepalend zijn voor de belastingdruk van een vennootschap. Toch kan een uitzondering alleen goed worden toegepast als eerst de hoofdregel gekend wordt. Bovendien kan over de rechtvaardigheid van de vennootschapsbelasting pas worden gesproken als haar grondslagen helder zijn. En uiteindelijk zou toch ook in de vennootschapsbelasting het recht centraal moeten staan.

Dit eerste deel is opgebouwd door achtereenvolgens de volgende vier vragen te behandelen:

Hoofdstuk 1: *wat* is de vennootschapsbelasting?

Hoofdstuk 2: *waarom* is er een vennootschapsbelasting?

Hoofdstuk 3: *wie* is vennootschapsbelasting verschuldigd?

Hoofdstuk 4: *waarover* is vennootschapsbelasting verschuldigd?

Verwijzingen naar wetsartikelen zonder verdere vermelding betreffen steeds verwijzingen naar de Wet VPB 1969.

Het manuscript is afgesloten op 1 oktober 2019. In deze derde druk zijn inhoudelijke verduidelijkingen aangebracht en zijn enkele actuele ontwikkelingen verwerkt.

(pagina's 13 t/m 144)