

Studenteneditie 2026-2027

Cursus Belastingrecht

Vennootschapsbelasting

Studenteneditie 2026-2027

Vennootschapsbelasting

Dr. M.M.F.J. van Bakel
Prof. dr. R.P.C.W.M. Brandsma
Mr. dr. G.C. van der Burgt, redacteur
Mr. dr. B.F.M. Coebergh
Dr. F.J. Elsweier
Dr. A.W. Hofman, redacteur
Prof. mr. H. Koster
Drs. M. Nieuweboer
Prof. mr. F.P.G. Pötgens
Mr. D.C. Simonis
Prof. dr. J.L. van de Streek, redacteur
Mr. F.W. van Willigenburg



Wolters Kluwer

Deventer – 2026

VOORWOORD

De Cursus Belastingrecht heeft al vele jaren een vaste plek in het onderwijs op het gebied van het fiscale recht, zowel bij universiteiten als bij andere onderwijsinstellingen. Specifiek voor studiedoel-einden is deze studenteneditie vervaardigd. De studenteneditie is ontwikkeld omdat het hoofdwerk van de Cursus Belastingrecht, voor de meeste Cursusdelen, te omvangrijk is voor onderwijsdoeleinden.

In deze studenteneditie Vennootschapsbelasting zijn Studiemodules opgenomen voor de fiscale eenheid, fusies en splitsingen, de objectieve belastingplicht, concernfinanciering en beleggingsinstellingen. Ten aanzien van de overige onderwerpen is een groot aantal onderdelen uit het hoofdwerk (vrijwel) onverkort opgenomen, terwijl andere onderdelen kort zijn weergegeven. Verschillende andere onderdelen die voornamelijk van belang zijn voor de praktijk, worden in het geheel niet in deze studenteneditie behandeld. De studenteneditie Vennootschapsbelasting (inclusief Minimumbelasting) is daardoor minder geschikt voor gebruik in de fiscale praktijk. De kopij van deze studenteneditie is afgesloten per 15 april 2026.

Opgemerkt wordt nog dat in deze studenteneditie Vennootschapsbelasting (inclusief Minimumbelasting) alleen de vaste auteurs zijn vermeld die teksten hebben geschreven en bewerkt voor deze editie. In het verleden hebben ook andere auteurs meegewerkt aan dit deel van de Cursus Belastingrecht.

In 2026 verschijnen eveneens de volgende studentenedities:

- Inkomstenbelasting,
- Omzetbelasting,
- Loonbelasting en Premieheffing,
- Europees Belastingrecht,
- Internationaal Belastingrecht,
- Formeel Belastingrecht,
- Schenk- en Erfbelasting,
- Overdrachtsbelasting.

Het complete hoofdwerk Cursus Belastingrecht is beschikbaar via InView, www.inview.nl.

Voor opmerkingen en/of suggesties van lezers houdt de redactie zich graag aanbevolen. U kunt deze sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

VERKORTE INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK STUDIEMODULES

Het belastingobject voor binnenlandse belastingplichtigen (de objectieve belastingplicht) / 1

1. Hoe wordt het belastbaar bedrag bepaald? / 1
2. Welke algemene bepalingen gelden bij het bepalen van de fiscale winst? / 2
3. Wat houdt het totaalwinstbeginsel in? / 8
4. Welke regels gelden bij het begin en het eind van de belastingplicht? / 9
5. Wat houdt het zakelijkheidsbeginsel in de Vpb. in? / 10
6. Wanneer is er sprake van een onttrekking? / 13
7. Wanneer is er fiscaal sprake van een kapitaalstorting en welke gevolgen heeft dit voor de fiscale winst? / 16
8. Hoe worden mismatches door toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de Vpb. bestreden? / 17
9. Wat houdt de dooruitdelingsvrijstelling in? / 21
10. Hoe werkt de maatregel voor doorstroomlichamen in de Vpb.? / 22
11. Welke specifieke uitgaven/vermogensverminderingen kunnen in aftrek worden gebracht op de fiscale winst? / 23
12. Welke bedragen komen bij ANBI's en SBBI's mede in aftrek? / 27
13. Welke specifieke uitgaven/vermogensverminderingen kunnen niet in aftrek worden gebracht op de fiscale winst? / 28
14. Is de commissarisbeloning betaald aan de aanmerkelijkbelanghouder aftrekbaar van de fiscale winst? / 33

Concernfinanciering / 35

1. Hoe wordt beoordeeld of rente aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting? / 35
2. Hoe worden kapitaal en geldleningen verschillend behandeld in de Wet VPB 1969? / 35
3. De zakelijke rente op een concernlening / 39
4. Leningen met een onzakelijk debiteurenrisico / 40
5. Hoe worden hoofdelijke aansprakelijkheid en borgstellingen behandeld? / 45
6. Langlopende en laagrentende geldleningen (art. 10b Wet VPB 1969) / 45
7. Winstdrainage en fraud legis / 46
8. Earningsstripping / 55

De regelingen voor fusies en splitsingen in de Vpb. / 61

1. Welke regelingen voor fusies en splitsingen bevat de Wet VPB 1969? / 62
2. Waarom bestaan er doorschuifregelingen voor fusies en splitsingen? / 62
3. Wat is een aandelenfusie? / 62
4. Welke (mogelijke) vennootschapsbelastinggevolgen heeft een aandelenfusie? / 64
5. Wat is een bedrijfsfusie? / 67
6. Wat zijn op hoofdlijnen de vennootschapsbelastinggevolgen van een bedrijfsfusie? / 68
7. Wat zijn bij een bedrijfsfusie de gevolgen van het toepassen van de doorschuifregeling op basis van de wet? / 70
8. Wat zijn bij een bedrijfsfusie de gevolgen van het toepassen van de doorschuifregeling op verzoek? / 72
9. Wat is een splitsing? / 75
10. Wat zijn op hoofdlijnen de vennootschapsbelastinggevolgen van een splitsing voor de splitsingspartners? / 76

- 11 Wat zijn bij een splitsing de gevolgen voor de splitsingspartners van het toepassen van de doorschuifregeling op basis van de wet? / 79
- 12 Wat zijn bij een splitsing de gevolgen voor de splitsingspartners van het toepassen van de doorschuifregeling op verzoek? / 80
- 13 Wat zijn de vennootschapsbelastinggevolgen van een splitsing voor de aandeelhouders en schuldeisers van de splitsende rechtspersoon? / 85
- 14 Wat is een juridische fusie? / 88
- 15 Wat zijn op hoofdlijnen de vennootschapsbelastinggevolgen van een juridische fusie voor de fusiepartners? / 88
- 16 Wat zijn bij een juridische fusie de gevolgen voor de fusiepartners van het toepassen van de doorschuifregeling op basis van de wet? / 90
- 17 Wat zijn bij een juridische fusie de gevolgen voor de fusiepartners van het toepassen van de doorschuifregeling op verzoek? / 92
- 18 Wat zijn de vennootschapsbelastinggevolgen van een juridische fusie voor de aandeelhouders en schuldeisers van de verdwijnende rechtspersoon? / 95

De fiscale eenheid in de Vpb. / 99

- 1 Wat houdt de fiscale eenheid in? / 99
- 2 Waar zijn de fiscale eenheidsregels te vinden? / 100
- 3 Wat zijn de belangrijkste voordelen van het vormen van een fiscale eenheid? / 100
- 4 Wat zijn de belangrijkste nadelen van het vormen van een fiscale eenheid? / 101
- 5 Wat zijn de vereisten om opgenomen te zijn in een fiscale eenheid? / 102
- 6 Wanneer kan een fiscale eenheid worden aangegaan? / 104
- 7 Wanneer eindigt de fiscale eenheid? / 105
- 8 Welke zaken zijn relevant bij het tot stand komen van de fiscale eenheid? / 106
- 9 Welke bepalingen zijn relevant tijdens het bestaan van de fiscale eenheid? / 107
- 10 Hoe werkt de verliesverrekening na het aangaan van een fiscale eenheid? / 108
- 11 Welke regelingen zijn van belang bij het beëindigen van de fiscale eenheid? / 111
- 12 Hoe werkt de verliesverrekening na het beëindigen van de fiscale eenheid? / 112
- 13 Hoe werkt de antiontgaansbepaling bij verbreking van de fiscale eenheid (art. 15ai Wet VPB 1969)? / 113
- 14 Welke regels zijn er voor de samenloop van een fiscale eenheid met een juridische fusie, splitsing of bedrijfsfusie? / 114
- 15 Hoe werkt de voorkoming van dubbele belasting bij een fiscale eenheid? / 117
- 16 Wat zijn de per-elementbenadering en de Wet spoedreparatie fiscale eenheid? / 118
- 17 Hoe werkt een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige vennootschap? / 119
- 18 Wat is een zuster-fiscale eenheid en wat is een fiscale eenheid met een tussenmaatschappij? / 120

Beleggingsinstellingen / 123

- 1 Wat zijn beleggingsinstellingen? / 123
- 2 Waarom bestaan er fiscale faciliteiten voor beleggingsinstellingen? / 124
- 3 Wat houdt het VBI-regime in? / 125
- 4 Wat houdt het FBI-regime in? / 130

HOOFDSTUK 0

Inleiding

- 0.0.0 De vennootschapsbelasting (Vpb.) een heffing van de winst van lichamen / 147
- 0.0.1 Het rechtskarakter van de Vpb. / 148
- 0.0.2 De geschiedenis van de Vpb. (*niet opgenomen*) / 160
- 0.0.3 De totstandkoming van de Wet VPB 1969 (Wet van 8 oktober 1969, Stb. 445) (*niet opgenomen*) / 160
- 0.0.4 Wijzigingen van de Wet VPB 1969 / 160
- 0.0.5 Het toekomstperspectief van de Vpb. (*niet opgenomen*) / 163
- 0.0.6 Bronnen van materieel en formeel recht voor de Vpb. / 163
- 0.0.7 De indeling van de Wet VPB 1969 / 164

HOOFDSTUK I

Belastingplicht

- 1.0.0 De Vpb. als directe belasting (art. 1) / 165
- 1.0.1 De subjectieve belastingplicht (art. 2 en 3) / 166
- 1.0.2 De vestigingsplaats (art. 4 lid 1 AWR en art. 2 lid 5) / 172
- 1.0.3 De binnenlandse belastingplichtigen nader beschouwd (art. 2) / 180
- 1.0.4 De beperkte belastingplicht van stichtingen en verenigingen / 206
- 1.0.5 De ondernemingsfictie voor NV's, BV's enz. en fondsen voor gemene rekening (art. 2 lid 6 en art. 2 lid 4) / 231
- 1.0.6 De buitenlandse belastingplichtigen nader beschouwd (art. 3) / 232
- 1.0.7 De subjectieve vrijstellingen (art. 5 en 6) / 235
- 1.0.8 De vrijgestelde beleggingsinstelling (art. 6a) (*niet opgenomen*) / 263

HOOFDSTUK II

Voorwerp van de belasting bij binnenlandse belastingplichtigen

- 2.0.0 Inleidende opmerkingen inzake het voorwerp van belasting bij binnenlandse belastingplichtigen (Zie Studiemodule 'Het belastingobject voor binnenlandse belastingplichtigen' / 1)
- 2.1.0 De vrijstelling wegens dooruitdelingen (art. 8a) (*niet opgenomen*) / 265
- 2.1.1 Het regime inzake doorstroomlichamen (art. 8c) (*niet opgenomen*) / 265
- 2.2.0 De ondernemingskosten volgens art. 9 en 9a (*niet opgenomen*) / 265
- 2.2.1 De aftrekbaarheid van de commissarissenbeloning (art. 11) / 265
- 2.2.2 De regelingen van art. 10 (Zie Studiemodule 'Het belastingobject voor binnenlandse belastingplichtigen' / 1)
- 2.2.3 Winstdrainage door renteaftrek (art. 10a) (Zie Studiemodule 'Concernfinanciering' / 35)
- 2.2.4 (Rente-)aftrekbeperking van art. 10b (Zie Studiemodule 'Concernfinanciering' / 35)
- 2.2.5 Winstbepaling ter zake van ingekochte eigen aandelen (art. 10c) / 265
- 2.2.6-2.2.9 (Gereserveerd) / 266
- 2.2.10 Bestedingsreserve (art. 12) (*niet opgenomen*) / 266
- 2.2.11 Handel in herinvesteringsreservelichamen (art. 12a) (*niet opgenomen*) / 266
- 2.2.12 Vervallen / 266
- 2.2.13 Innovatiebox / 266
- 2.3.0 Samenwerking in het bedrijfsleven (Zie Studiemodule 'De regelingen en fusies en splitsingen in de Vpb.' / 61)
- 2.4.0 Deelnemingsvrijstelling (art. 13-13k) / 304
- 2.4.1 Begrip 'deelneming' en toepassing van de deelnemingsvrijstelling (art. 13 lid 2-5 en 16) / 312
- 2.4.2 Anti-mismatchbepaling (art. 13 lid 17) / 331
- 2.4.3 Beleggingsdeelnemingen (art. 13 lid 9-15, art. 13aa en 23c) / 347
- 2.4.4 Vrijgestelde voordelen uit hoofde van een deelneming (art. 13 lid 1, eerste volzin) / 370
- 2.4.5 Deelnemingskosten, verwervings- en vervreemdingskosten / 401
- 2.4.6 Waardering van deelnemingen en andere belangen (*niet opgenomen*) / 412
- 2.4.7 Vorderingen van moeder- op dochtermaatschappijen versus investering in een deelneming / 412
- 2.4.8 Informele kapitaalstorting in een dochtermaatschappij / 416
- 2.4.9 CFC-regeling / 418
- 2.4.10 Aanwending van afgewaardeerde vorderingen op deelnemingen (art. 13b en 13ba) / 430
- 2.4.11.(oud) Overdracht van een vi aan een deelneming (art. 13c(oud)) (*niet opgenomen*) / 447
- 2.4.12 Vervallen / 447
- 2.4.13 Liquidatieverliesregeling (art. 13d en 13e) / 447
- 2.4.14 Aandelenfusie, juridische splitsing, juridische fusie en deelnemingsvrijstelling (art. 13h, 13i, 13j en 13k) (Zie Studiemodule 'De regelingen en fusies en splitsingen in de Vpb.' / 61)
- 2.5.0 De bedrijfsfusie (art. 14) / 494
- 2.6.0 Splitsing (art. 13h, 13j en 14a en art. 3.56 Wet IB 2001 juncto art. 8 lid 1 Wet VPB 1969) / 494
- 2.7.0 Juridische fusie (art. 13h, 13k en 14b en art. 3.57 Wet IB 2001 juncto art. 8 lid 1 Wet VPB 1969) / 494
- 2.8.0 Geruisloze terugkeerregeling (art. 14c) (*niet opgenomen*) / 494
- 2.9.0 Fiscale eenheid (art. 15-15a) (Zie Studiemodule 'De fiscale eenheid in de Vpb.' / 99)
- 2.10.0 Speciale regelingen (*niet opgenomen*) / 494
- 2.10.1 Hybride mismatches / 494

- 2.10.2 Earningsstrippingmaatregel (generieke renteaftrekbeperking) (Zie Studiemodule 'Concernfinanciering' / 35)
- 2.10.3 Overbrenging van vermogensbestanddelen naar het buitenland (art. 15c) / 516
- 2.10.4 Eindafrekening (art. 15d) / 527
- 2.10.5 De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten (art. 15e-15j) / 532
- 2.11.0 Minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars / 545
- 2.11.1 Definities (*niet opgenomen*) / 545
- 2.11.2 Minimumkapitaalregel voor banken (*niet opgenomen*) / 545
- 2.11.3 Minimumkapitaalregel voor verzekeraars (*niet opgenomen*) / 545
- 2.12.0-2.19.0 (Gereserveerd) / 546
- 2.20.0 De aftrekbare giften (art. 16) / 546

HOOFDSTUK III

Voorwerp van de belasting bij buitenlandse belastingplichtigen

- 3.0.0 Inleiding / 549
- 3.0.1 Het belastingobject voor buitenlandse belastingplichtigen (art. 17, 17a en 18) / 550
- 3.0.2 Het Nederlandse inkomen nader beschouwd / 551
- 3.0.3 De te verrekenen verliezen uit Nederlands inkomen (art. 17 lid 2) / 558
- 3.0.4 Winst uit Nederlandse onderneming (art. 17 lid 3 onderdeel a) / 558
- 3.0.5 Winsttoerekening aan de vi/vv / 561
- 3.0.6 De uitbreidingen van het begrip 'Nederlandse onderneming' (art. 17a) / 563
- 3.0.7 Belastbaar inkomen uit een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap (art. 17 lid 3 onderdeel b) / 571
- 3.0.8 Belastbare winst van een op Aruba, Curaçao of Sint Maarten gevestigd lichaam / 579
- 3.0.9 Vrijstelling voor internationaal vervoer (art. 19) (*niet opgenomen*) / 579

HOOFDSTUK IV

Verrekening van verliezen

- 4.0.0 De verticale verliesverrekening (art. 20-21a) / 581
- 4.0.1 De toepassing van art. 20a / 588

HOOFDSTUK V

Tarief

- 5.0.0 Het tarief van de Vpb. (art. 22) / 633
- 5.0.1 (Vervallen) / 634
- 5.0.2 De extra heffing van Vpb. bij handelingen als bedoeld in art. 19b lid 1 Wet LB 1964 (art. 23a(oud)) (*niet opgenomen*) / 634
- 5.0.3 Bijzonder Vpb.-tarief tijdens ingroeiperiode en bij verlies van status van bepaalde aangewezen lichamen (art. 23b) (*niet opgenomen*) / 634

HOOFDSTUK VA

Deelnemingsverrekening, verrekening bij beleggingsondernemingen en verrekening bij voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam

- 5A.0.0 Deelnemingsverrekening (art. 13aa en 23c) / 635
- 5A.0.1 Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten (art. 23d) / 635
- 5A.0.2 Verrekening bij voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam (art. 23e) / 637

HOOFDSTUK VI

Wijze van heffing

- 6.0.0 Inleidende opmerkingen over de wijze van heffing / 639
- 6.0.1 De verrekening van voorlopige aanslagen en voorheffingen met de definitieve aanslag Vpb. (art. 25, 25a en 25b) / 641
- 6.0.2 Aangifte en aanslag bij een fiscale eenheid (art. 24 lid 2 en art. 26) (*niet opgenomen*) / 645

HOOFDSTUK VII

Aanvullende regelingen

- 7.0.0 Inleiding op de aanvullende regelingen (Zie Studiemodule 'Beleggingsinstellingen' / 123)
- 7.0.1 Het fiscale regime voor beleggingsinstellingen (art. 28) (Zie Studiemodule 'Beleggingsinstellingen' / 123)
- 7.0.2 De vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI) (Zie Studiemodule 'Beleggingsinstellingen' / 123)
- 7.1.0 De omzetting van rechtspersonen ex art. 2:18 BW (art. 28a) (*niet opgenomen*) / 647
- 7.2.0 Tussenregeling valutaresultaten op deelnemingen (*niet opgenomen*) / 647
- 7.3.0 De winstbepaling van verzekeringsmaatschappijen (*niet opgenomen*) / 647
- 7.4.0.(oud) Aanvullend tier 1-kapitaalinstrumenten (*niet opgenomen*) / 647

HOOFDSTUK VIIA

Aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen

- 7A.0.0 Inleidende opmerkingen over de aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen / 649
- 7A.0.1 Het landenrapport (*niet opgenomen*) / 650
- 7A.0.2 Het groepsdossier (*niet opgenomen*) / 650
- 7A.0.3 Het lokaal dossier (*niet opgenomen*) / 650
- 7A.0.4 Boetebepalingen zoals opgenomen in art. 29h (*niet opgenomen*) / 650
- 7A.0.5 Peer review en evaluatie (*niet opgenomen*) / 650

HOOFDSTUK VIIB

Algemene antimisbruikbepaling art. 29i

- 7B.0.0 Inleidende opmerkingen over art. 29i / 651
- 7B.0.1 De GAAR in de ATAD / 651
- 7B.0.2 Art. 29i Wet VPB 1969 nader beschouwd / 652
- 7B.0.3 Relatie met fraus legis / 655
- 7B.0.4 Relatie met specifieke antiontgaansbepalingen / 655
- 7B.0.5 Relatie met het Europese antimisbruikleerstuk (*niet opgenomen*) / 656

HOOFDSTUK VIII

Overgangs- en slotbepalingen (*niet opgenomen*)

Studiemodule

Het belastingobject voor binnenlandse belastingplichtigen (de objectieve belastingplicht)

(art. 7, 8, 8a, 8b-8bd, 8c, 9, 9a, 10 en 11 Wet VPB 1969)

Mr. dr. B.F.M. Coebergh

In deze studiemodule krijgt u antwoord op onder meer de volgende vragen:

- Hoe wordt het belastbaar bedrag bepaald?
- Welke algemene bepalingen gelden bij het bepalen van de fiscale winst?
- Wat houdt het totaalwinstbeginsel in?
- Welke specifieke uitgaven komen in mindering op de fiscale winst?

Het belastingobject betreft de vraag *waarover* belasting wordt geheven. Het belastingobject voor binnenlandse belastingplichtigen is geregeld in Hoofdstuk II Wet VPB 1969. Het belastingobject voor buitenlandse belastingplichtigen is geregeld in Hoofdstuk III Wet VPB 1969.

In deze studiemodule wordt op hoofdlijnen het object van heffing voor binnenlandse belastingplichtigen in de Vpb. besproken. Meer details zijn te vinden in de Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting, onderdeel Vpb.2.0.0 t/m Vpb.2.2.2. In de studiemodule zijn verwijzingen opgenomen naar vindplaatsen in de Cursus Belastingrecht.

In deze studiemodule komen art. 7, 8, 8a, 8b-8bd, 8c, 9, 9a, 10 en 11 Wet VPB 1969 aan de orde en krijgt u antwoord op de volgende vragen:

1. Hoe wordt het belastbaar bedrag bepaald?
2. Welke algemene bepalingen gelden bij het bepalen van de fiscale winst?
3. Wat houdt het totaalwinstbeginsel in?
4. Welke regels gelden bij het begin en het eind van de belastingplicht?
5. Wat houdt het zakelijkheidsbeginsel in de Vpb. in?
6. Wanneer is er sprake van een onttrekking?
7. Wanneer is er fiscaal sprake van een kapitaalstorting en welke gevolgen heeft dit voor de fiscale winst?
8. Hoe worden mismatches door toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de Vpb. bestreden?
9. Wat houdt de dooruitdelingsvrijstelling in?
10. Hoe werkt de maatregel voor doorstroomlichamen in de Vpb.?
11. Welke specifieke uitgaven/vermogensverminderingen kunnen in aftrek worden gebracht op de fiscale winst?
12. Welke bedragen komen bij ANBI's en SBBI's mede in aftrek?
13. Welke specifieke uitgaven/vermogensverminderingen kunnen niet in aftrek worden gebracht op de fiscale winst?
14. Is de commissarisbeloning betaald aan de aanmerkelijkbelanghouder aftrekbaar van de fiscale winst?

1 Hoe wordt het belastbaar bedrag bepaald?

Art. 7 Wet VPB 1969, het belastbaar bedrag

Het belastingobject voor binnenlandse belastingplichtigen is volgens art. 7 lid 1 Wet VPB 1969: het belastbare bedrag. Het belastbare bedrag is als volgt opgebouwd:

1: de in een jaar genoten winst	(art. 8 lid 1 Wet VPB 1969)	€ a
2: de in het jaar gedane aftrekbare giften	(art. 16 Wet VPB 1969)	€ b
De in het jaar genoten belastbare winst	(art. 7 lid 3 Wet VPB 1969)	€ a – b
3: de te verrekenen verliezen	(art. 20 Wet VPB 1969)	€ c
Het belastbare bedrag	(art. 7 lid 2 Wet VPB 1969)	€ a – b – c

Zie Vpb.2.0.1.A.

Boekjaar

De belastbare winst wordt op grond van art. 7 lid 2 Wet VPB 1969 per jaar berekend. De definitie van het begrip 'jaar' staat in art. 7 lid 4 Wet VPB 1969.

De Hoge Raad (*HR 5 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BG4124, BNB 2010/131*) heeft het begrip 'boekjaar' uitgelegd als een periode waarover een onderneming financiële verslaglegging uitbrengt. Met de term 'boekjaar' wordt het statutaire boekjaar van het lichaam bedoeld. Daarbij gaat de fiscale wetgever ervan uit dat het boekjaar twaalf maanden omvat. Dit komt tot uitdrukking in de eis van 'regelmatig boekhouden met geregelde jaarlijkse afsluitingen'. Is er geen regelmatige boekhouding, dan wordt de genoten belastbare winst per kalenderjaar vastgesteld.

Indien korte of lange boekjaren om louter fiscale redenen tot stand worden gebracht (bijvoorbeeld een kort boekjaar om eerder investeringsaftrek te genieten), dan is geen sprake van geregelde jaarlijkse afsluitingen. Dit volgt uit *HR 21 mei 1969, ECLI:NL:HR:1969:AX5788, BNB 1969/144*.

Voor de IB-ondernemer is in art. 3.66 lid 2 Wet IB 2001 bepaald dat de winst van een gebroken boekjaar wordt beschouwd als winst van het kalenderjaar waarin het boekjaar is geëindigd. Deze regeling geldt niet voor de Vpb.

Art. 7 lid 4, laatste zin Wet VPB 1969 geeft een bijzondere regel in geval van voeging in of ontvoeging uit een fiscale eenheid. Indien de belastingplichtige in de loop van het boekjaar als moedermaatschappij als bedoeld in art. 15 lid 2 Wet VPB 1969 (de moedermaatschappij bij een zogenoemde zuster fiscale eenheid) of als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van of ophoudt deel uit te maken van een fiscale eenheid als bedoeld in art. 15 lid 1 Wet VPB 1969, wordt het gedeelte van het boekjaar waarin de belastingplichtige geen deel uitmaakt van die fiscale eenheid, als een afzonderlijk boekjaar aangemerkt.

Zie Vpb.2.0.1.A.b.

Functionele valuta

Belastingplichtigen kunnen op grond van art. 7 lid 5 Wet VPB 1969 aangifte vennootschapsbelasting doen in een andere valuta dan de euro. De verschuldigde vennootschapsbelasting wordt uiteindelijk wel berekend in euro's. Een eventueel op de Vpb.-schuld ontstane valutawinst of -verlies, wordt hetzelfde behandeld als het resultaat op iedere andere schuld. Het resultaat behoort tot de fiscale winst en valt niet onder de aftrekbeperking van art. 10 lid 1 onderdeel e Wet VPB 1969.

De achtergrond van de regeling voor functionele valuta is het verlichten van de administratieve lasten voor internationaal opererende bedrijven die deel uitmaken van een groep waarbij binnen het concern de boekhouding wordt bijgehouden in een andere valuta dan de euro.

De regeling wordt slechts op verzoek toegepast en geldt op basis van art. 2 lid 3 Regeling functionele valuta minimaal voor een periode van tien jaar. In art. 2 lid 1 Regeling functionele valuta is bepaald dat de belastingplichtige een andere functionele valuta mag gebruiken indien de belastingplichtige de jaarrekening ook in die andere geldeenheid opstelt. Voor de jaarrekening geldt dat op grond van art. 2:362 lid 7 BW de jaarrekening in een andere geldeenheid mag worden opgemaakt indien de werkzaamheid van de rechtspersoon of de internationale vertakking van de groep dat rechtvaardigt.

Zie Vpb.2.0.1.B.

2 Welke algemene bepalingen gelden bij het bepalen van de fiscale winst?

Art. 8 Wet VPB 1969, algemene artikelen inzake bepaling van de winst

In art. 8 Wet VPB 1969 zijn belangrijke bepalingen over de bepaling van de fiscale winst opgenomen. Het belastingobject en de strekking van de Vpb. komen uitgebreider aan de orde in Vpb.2.0.2. In dat onderdeel komen ook de zelfstandigheid van het lichaam als basis voor de heffing en de niet aftrekbaarheid van dividenden aan de orde.

Art. 8 lid 1, 2 en 3 Wet VPB 1969, verwijzing naar de Wet IB 2001

Volgens art. 8 lid 1, 2 en 3 Wet VPB 1969 wordt de winst opgevat en bepaald op de voet van — kort gezegd — de bepalingen in de Wet IB 2001, geldende voor natuurlijke personen/ondernemers, behoudens voor zover bij of krachtens de Wet VPB 1969 of krachtens art. 3.65 Wet IB 2001 anders is bepaald, dan wel uit het verschil in wezen tussen het lichaam en een natuurlijk persoon het tegendeel voortvloeit (zie Vpb.2.0.3.B). De volgende bepalingen uit de Wet IB 2001 zijn op grond van art. 8 lid 1 en 1 Wet VPB 1969 ook van toepassing in de vennootschapsbelasting:

- Art. 3.8 Wet IB 2001: deze bepaling bevat de omschrijving van de totale winst uit onderneming. Het zakelijkheidsbeginsel is een belangrijk onderdeel van het totaalwinstbeginsel. In de onderdelen 3, 4 en 5 van deze studiemodule wordt nader op het totaalwinstbeginsel ingegaan.
- Art. 3.11, 3.12 en 3.13 lid 1 onderdeel g, h en i Wet IB 2001: deze bepalingen bevatten de objectieve vrijstellingen.

Van belang voor de Wet VPB 1969 zijn:

- A de bosbouwvrijstelling; zie IB.3.2.13.B;
- B de landbouwvrijstelling; zie IB.3.2.13.C;
- C de vrijstelling van bepaalde subsidies ten behoeve van natuurontwikkeling, de vrijstelling van voordelen uit bepaalde uitkeringen aan anderen dan de eigen werknemers en de vrijstelling voor voordelen van door de minister aan te wijzen mobiliteitsprojecten. Voor deze regelingen verwijzen wij naar IB.3.2.13.G t/m IB.3.2.13.M.
- Art. 3.14 lid 1 onderdeel b-i en art. 3.14 lid 2-5 Wet IB 2001: dit artikel brengt een beperking aan in de aftrek van diverse ondernemingskosten (zoals kosten van pleziervaartuigen, Nederlandse strafrechtelijke boeten, diverse overige geldboeten en kosten verband houdende met misdrijven); zie IB.3.2.14.C.
- Art. 3.21 Wet IB 2001: dit artikel bevat een waarderingsvoorschrift voor bonusaandelen verkregen van een fbi; zie IB.3.2.15.D en Vpb.7.0.1.C.h.
- Art. 3.22-3.24 Wet IB 2001: deze artikelen behelzen een afwijkende regeling inzake de berekening van de totale winst uit zeescheepvaart (de zogeheten tonnageregeling); zie IB.3.2.15.E.
- Art. 3.25 Wet IB 2001: dit zeer belangrijke wetsartikel regelt de bepaling van de jaarwinsten volgens het regime van goed koopmansgebruik, welk regime geldt voor de jaarwinstvaststelling van alle typen van lichamen. Zie IB.3.2.16 e.v.

De term 'goed koopmansgebruik' lijkt letterlijk te verwijzen naar gebruiken van de koopman. Toch blijkt uit de jurisprudentie dat gebruiken in de branche niet bepalend zijn voor het antwoord op de vraag of een stelsel van winstberekening in overeenstemming is met goed koopmansgebruik. Het begrip is vormgegeven in de rechtspraak op basis van drie beginselen, te weten realiteit, voorzichtigheid en eenvoud. Zie hieromtrent uitvoeriger IB.3.2.16.B.b.

Realiteitsbeginsel

De realiteit vergt dat baten niet later worden genomen dan op het moment waarop ze zijn gerealiseerd. De realiteit brengt ook mee dat indien het productieproces (in de meest ruime zin) leidt tot met de opbrengst samenhangende kosten, deze kosten op dat moment in aftrek mogen worden gebracht, ook al zijn de daadwerkelijke uitgaven (de betalingen) nog niet gedaan. Voor dergelijke kosten wordt dan een voorziening opgenomen. Men noemt dit het matching principe. Ook in het verleden gedane uitgaven kunnen in latere jaren tot toerekening van kosten aan daarmee samenhangende opbrengsten leiden. Dat doet zich bijvoorbeeld voor indien investeringsuitgaven voor bedrijfsmiddelen via afschrijvingen aan toekomstige jaren worden toegerekend. Uit het realiteitsbeginsel volgt dat ieder jaar zijn eigen baten en lasten moet dragen. Met het realiteitsbeginsel hangt het realisatiebeginsel samen. Op basis van het realisatiebeginsel mag een voordeel worden verantwoord als de onderliggende obligatoire overeenkomst is gesloten. Verantwoording van de opbrengst dient echter uiterlijk te geschieden op het moment van levering van de goederen of het verrichten van diensten (er wordt dan ofwel betaald ofwel er ontstaat een vordering).

Voorzichtigheidsbeginsel

Een ondernemer hoeft zich niet rijker rekenen dan hij is. Op basis van het voorzichtigheidsbeginsel mag hij direct rekening houden met naderende verliezen — bijvoorbeeld door afwaardering van een vordering waarvan het twijfelachtig is dat die (geheel) zal worden ontvangen — en behoeven baten pas te worden verantwoord als zij ook daadwerkelijk zijn gerealiseerd. Het introduceren door de belastingrechter van substantialistische elementen in de winstberekening — voorbeelden zijn het lifostelsel en het ijzerenvoorraadstelsel bij voorraadwaardering — kan gezien worden als het toepassen van het voorzichtigheidsbeginsel. Ook het waarderen van bedrijfsmiddelen op (lagere) bedrijfswaarde (dan de historische kostprijs verminderd met de reguliere afschrijving) is gebaseerd op het voorzichtigheidsbeginsel.

Eenvoudsbeginzel

Goed koopmansgebruik eist niet dat het meest perfecte stelsel van winstberekening wordt toegepast. Er mag rekening worden gehouden met de aard en de omvang van het bedrijf. Zo is het voor hele kleine ondernemingen zelfs toegestaan het kasstelsel te volgen. Ook kan als een uitvloeisel van het eenvoudsbeginzel worden gezien het mogen verwaarlozen van overlopende posten van geringe omvang en het in één keer ten laste van de winst brengen van bedrijfsmiddelen met een geringe waarde (een nietmachine van € 7,95 behoeft niet in tien jaar te worden afgeschreven). Overigens kan het eenvoudsbeginzel ook worden ingeroepen door de fiscus indien een door een ondernemer gekozen stelsel tot grote controleproblemen of andere uitvoeringsproblemen voor de fiscus leidt.

Bij de jaarwinstbepaling zijn verder de volgende specifieke voorschriften (die een inbreuk op g.k.g. vormen) van belang:

- Art. 3.26-3.29 Wet IB 2001: deze artikelen geven nadere regels voor het bij de jaarwinstbepaling in aanmerking nemen van kosten en lasten die zijn gerelateerd aan toekomstige loon- en prijsstijgingen, en voor de berekening van pensioenverplichtingen. Zie IB.3.2.22.
- Art. 3.29a Wet IB 2001 hangt samen met de vbi in de Vpb. en houdt kort gezegd in dat voor de winstberekening een (direct of middellijk) belang in een vbi in afwijking van g.k.g. op de waarde in het economische verkeer wordt gewaardeerd. Zie IB.3.2.18.G.a en Vpb.7.0.2.C.b.
- Art. 3.29b Wet IB 2001 bepaalt dat de winstneming op onderhanden werk en onderhanden opdrachten jaarlijks voortschrijdend moet worden genomen. Zie Vpb.0.0.4.e en IB.3.2.18.D.
- Art. 3.29c Wet IB 2001 houdt in dat omstandigheden die reeds bekend zijn ten tijde van het investeren in een bedrijfsmiddel, geen aanleiding kunnen vormen voor een afwaardering op lagere bedrijfswaarde van dat bedrijfsmiddel. Dit voorschrift, dat per 1 januari 2008 is ingevoerd, had specifiek tot doel het verhinderen van de afboeking van een 'onrendabele top' op nieuwe investeringen door woningcorporaties, maar heeft een algemene werking. Zie IB.3.2.19.A.c2.IV.
- Art. 3.30 en 3.30a lid 1-7 Wet IB 2001: deze bepalingen regelen de jaarlijkse afschrijving op bedrijfsmiddelen respectievelijk de beperking van de afschrijving op gebouwen. Art. 3.30 Wet IB 2001 bepaalt dat op goodwill maximaal 10% per jaar mag worden afgeschreven, terwijl de maximale afschrijving op andere bedrijfsmiddelen 20% per jaar is. Zie IB.3.2.19.A. Art. 3.30a Wet IB 2001 schrijft voor dat de afschrijving op gebouwen in een kalenderjaar slechts mogelijk is tot de WOZ-waarde. Zie IB.3.2.19.B.
- Art. 3.31-3.52, 3.53 lid 1 onderdeel a en b en lid 2 en art. 3.54-3.57 Wet IB 2001 regelen in het kader van de jaarwinstbepaling de willekeurige afschrijving, de investeringsaftrek, de herinvesteringsreserve, de egaliseringsreserve en de regelingen voor de aandelenfusie, de juridische splitsing en de juridische fusie. Voor een bespreking daarvan verwijzen wij naar IB.3.2.19.C, IB.3.2.23, IB.3.2.25.C, IB.3.2.25.E, IB.3.2.26.A, IB.3.2.26.C en IB.3.2.26.D.
- Art. 10.10 Wet IB 2001 verklaart de bepalingen inzake de investeringsaftrek — met terzijdestelling van art. 3.45 lid 1 onderdeel b onder 2 Wet IB 2001° — eveneens van toepassing op investeringen in bedrijfsmiddelen die zijn toe te rekenen aan een op Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES-eilanden aanwezige vaste inrichting van een lichaam. Zie daarover IB.3.2.23.
- Art. 10a.2 en 10a.3 Wet IB 2001 bevatten overgangsrecht inzake de in 2007 ingevoerde afschrijvingsbeperkingen op bedrijfsmiddelen, respectievelijk de in 2007 ingevoerde verplichte jaarlijkse winstneming op onderhanden werk en onderhanden opdrachten.
- Art. 10a.18 Wet IB 2001 bevat een overgangsbepaling bij de uitfasering van pensioen in eigen beheer.

Daarnaast is in art. 8 lid 3 Wet VPB 1969 opgenomen dat de voorschriften in art. 2.14bis lid 1-3 Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing zijn in de Wet VPB 1969. In art. 2.14bis lid 1 Wet IB 2001 is bepaald dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk de kosten van een maatschap, VOF, CV (personenvennootschappen) en een transparant fonds moeten worden toegerekend aan de participanten in een dergelijk lichaam naar rato van ieders gerechtigdheid. Zie Vpb.2.0.3.C.

Art. 8 lid 4 en 16 Wet VPB 1969, de kwijtscheldingswinstvrijstelling

Met ingang van 1 januari 2025 geldt in de Vpb. een nieuwe objectieve vrijstelling voor voordelen verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers (de kwijtscheldingswinstvrijstelling). Tot 1 januari 2025 gold ook al een dergelijke vrijstelling, maar destijds was de vrijstelling in de Wet IB 2001 identiek aan die in de Vpb. In de Vpb. werd namelijk verwezen naar de vrijstelling zoals opgenomen in art. 3.13 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. Deze ver-

wijzing was opgenomen in art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 en is met ingang van 1 januari 2025 vervallen. De aanpassing houdt verband met een ongelukkig samenloop met de verliesverrekening van art. 20 Wet VPB 1969, zie het voorbeeld in Vpb.2.0.3.D onder 'Regime tot 1 januari 2025 en achtergrond van art. 8 lid 4 Wet VPB 1969'.

Waarom een objectieve vrijstelling voor kwijtscheldingswinsten?

Kwijtschelding van tot het ondernemingsvermogen behorende schulden levert in beginsel winst op als die kwijtschelding geschiedt om zakelijke redenen. De kwijtscheldingswinstvrijstelling is een fiscale faciliteit die moet voorkomen dat een financiële herstructurering fiscaal wordt gefrustreerd.

Regeling vanaf 1 januari 2025: twee systemen in de Vpb.

De kwijtscheldingswinstvrijstelling is — net zoals onder de Wet IB 2001 — alleen van toepassing als sprake is van het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten waarmee wordt gelijkgesteld het niet afdwingbaar worden van een vordering ingevolge art. 358 Faillissementswet. De voor de Wet IB 2001 gewezen jurisprudentie over 'prijsgeven' en 'niet voor verwezenlijking vatbare rechten' is voor art. 8 lid 4 Wet VPB 1969 ook van belang. Zie IB.3.2.13.D.b.

Het eerste systeem (art. 8 lid 4, eerste zin Wet VPB 1969) is van toepassing op belastingplichtigen met maximaal € 1 miljoen te verrekenen verliezen uit het verleden. Het tweede systeem (art. 8 lid 4, tweede en derde zin Wet VPB 1969) is van toepassing op belastingplichtigen met meer dan € 1 miljoen te verrekenen verliezen uit het verleden.

Systeem 1: belastingplichtigen met maximaal € 1 miljoen te verrekenen verliezen (eerste zin)

Voor belastingplichtigen met maximaal € 1 miljoen te verrekenen verliezen uit het verleden geldt in feite hetzelfde systeem als in de Wet IB 2001. De voordelen verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers zijn objectief vrijgesteld, voor zover de voordelen de som van het verlies dat overigens mocht zijn geleden in het jaar van het prijsgeven en de te verrekenen verliezen uit het verleden overtreffen. De uitwerking van dit systeem is in de toelichting als volgt geïllustreerd:¹

Voorbeeld

X BV heeft een schuld van € 6 miljoen aan haar leveranciers. Bij de leveranciers zijn de schuldvorderingen niet voor verwezenlijking vatbare rechten. De leveranciers geven de schuldvordering prijs. Het verlies dat bij X BV in het jaar van het prijsgeven overigens is geleden bedraagt € 0,4 miljoen. De nog te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren bedragen bij X BV € 0,6 miljoen.

Uitwerking

De kwijtscheldingswinstvrijstelling is € 5 miljoen (€ 6 miljoen – € 0,4 miljoen – € 0,6 miljoen). Doordat de niet vrijgestelde kwijtscheldingswinst € 1 miljoen (€ 6 miljoen – € 5 miljoen) bedraagt, heeft dit een belastbare winst van € 0,6 miljoen tot gevolg, namelijk € 1 miljoen belaste kwijtscheldingswinst – € 0,4 miljoen overigens geleden jaarverlies. Dit kan volledig worden verrekend met het verrekenbare verlies uit voorgaande jaren van € 0,6 miljoen. Het belastbare bedrag is dientengevolge nihil.

Er ontstaat geen belastingschuld en er resteren geen nog te verrekenen verliezen.

Systeem 2: belastingplichtigen met meer dan € 1 miljoen te verrekenen verliezen (tweede en derde zin)

Voor belastingplichtigen met meer dan € 1 miljoen te verrekenen verliezen uit het verleden geldt dat de kwijtscheldingswinst volledig wordt vrijgesteld voor zover de kwijtscheldingswinst de overigens in het jaar van het prijsgeven geleden verliezen overtreft. Dit betekent een hogere vrijstelling dan onder het eerste systeem. Immers, de omvang van de vrijstelling is niet meer afhankelijk van de omvang van de verliezen. Daar staat echter tegenover dat de te verrekenen verliezen uit het verleden worden vermindert met het bedrag van de vrijgestelde kwijtscheldingswinst. De verliezen kunnen niet verder dan tot nihil worden vermindert. Dit betekent dat de te verrekenen verliezen niet negatief kunnen worden. Als er bijvoorbeeld sprake is van een te verrekenen verlies van € 4 miljoen terwijl

1. MvT, Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 171.

de kwijtscheldingswinst € 6 miljoen is, dan wordt het te verrekenen verlies uit het verleden vermindert tot nihil.

Er wordt geen voor bezwaar vatbare beschikking afgegeven ten aanzien van de vermindering.

De systematiek van systeem 1 en 2 is derhalve anders, maar in beide situaties geldt dat de kwijtscheldingswinst is vrijgesteld en dat de verliezen voor hetzelfde bedrag worden verminderd. Systeem 2 is als volgt toegelicht:²

Voorbeeld

X BV heeft een schuld van € 6 miljoen aan haar leveranciers. Bij de leveranciers zijn de schuldvoorwaarden niet voor verwezenlijking vatbare rechten. De leveranciers geven de schuldvordering prijs. Het verlies dat bij X BV in het jaar van het prijsgeven overigens is geleden bedraagt € 0,5 miljoen. De nog te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren bedragen bij X BV € 4 miljoen.

Uitwerking

De kwijtscheldingswinstvrijstelling bij X BV bedraagt € 5,5 miljoen (€ 6 miljoen – € 0,5 miljoen). De belastbare winst en het belastbare bedrag zijn dan beide nihil omdat de niet vrijgestelde kwijtscheldingswinst (€ 0,5 miljoen) wegvalt tegen het verlies dat in het jaar van het prijsgeven overigens is geleden (ook € 0,5 miljoen). Er ontstaat geen belastingschuld. Op grond van art. 8 lid 4, derde zin Wet VPB 1969 worden de te verrekenen verliezen uit voorgaande jaren van € 4 miljoen verminderd tot nihil.

Kwijtschelding na ontvoeging uit een fiscale eenheid (lid 16)

De werking van art. 15ac lid 2 Wet VPB 1969 (beperking kwijtscheldingswinstvrijstelling bij een fiscale eenheid) zou kunnen worden ontgaan door voor het moment van de kwijtschelding de belastingplichtige te ontvoegen uit de fiscale eenheid. De belastingplichtige heeft dan geen compensabele verliezen meer en zou – zonder nadere wetgeving – voor de gehele kwijtscheldingswinst gebruik kunnen maken van de kwijtscheldingswinstvrijstelling. Art. 8 lid 16 Wet VPB 1969 richt zich hiertegen en bepaalt dat als de belastingplichtige deel heeft uitgemaakt van een fiscale eenheid en sinds het ontvoegingstijdstip minder dan zes jaren zijn verstreken, art. 15ac lid 2 Wet VPB 1969 toch van toepassing is. Het desbetreffende lichaam kan zich echter wel tegenbewijzen leveren door aannemelijk te maken dat ook zonder fiscale eenheid de kwijtscheldingswinst niet tot zijn belastbare winst zou hebben behoord. Dit is het geval als de belastingplichtige geen verliezen heeft geleden die binnen de fiscale eenheid zijn verrekend. Ook is de regeling niet van toepassing in het geval de kwijtschelding heeft plaatsgevonden zes jaren na het ontvoegingstijdstip van dat lichaam. Zie Vpb.2.9.5.D.b.

De kwijtscheldingswinstvrijstelling komt aan de orde in Vpb.2.0.3.D. en Vpb.2.0.3.M.

Art. 8 lid 5 Wet VPB 1969, de gemengde kosten

Art. 8 lid 5 Wet VPB 1969 regelt de aftrekbaarheid van algemene kosten bij lichamen die werknemers in dienst hebben. De algemene kosten volgens art. 3.15 lid 1-3 Wet IB 2001 dan wel lid 5 Wet IB 2001 zijn op grond van art. 8 lid 5 Wet VPB 1969 in de Vpb. slechts beperkt aftrekbaar. Het betreft hier kosten in het grensgebied tussen zakelijk en privé (voedsel, drank, representatie, congressen en dergelijke). Het niet aftrekbare bedrag wordt forfaitair gesteld op 0,4% van het totale bedrag van het door de werknemers in een bepaald jaar genoten loon indien dat bedrag groter is dan € 5700 (2026). Dit bedrag wordt op grond van art. 8 lid 14 Wet VPB 1969 ieder jaar verhoogd met de tabelcorrectiefactor wegens de inflatie.

De belastingplichtige kan er ook voor kiezen om dergelijke kosten voor 73,5% in aftrek te brengen. Art. 3.15 Wet IB 2001 wordt behandeld in IB.3.2.14.D.

Zie Vpb.2.0.3.E.

2. MvT, *Kamerstukken II* 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 171.

Art. 8 lid 6 Wet VPB 1969, verbonden lichaam en verbonden natuurlijke persoon i.v.m. de afschrijvingsbeperking gebouwen ex art. 3.30a Wet IB 2001

Art. 8 lid 6 Wet VPB 1969 houdt verband met de afschrijvingsbeperking op gebouwen die is neergelegd in art. 3.30a Wet IB 2001. Voor zowel de Vpb. als de IB geldt dat in alle gevallen tot maximaal 100% van de WOZ-waarde kan worden afgeschreven.

In art. 8 lid 6 Wet VPB 1969 is een definitie opgenomen van 'verbonden persoon' of 'verbonden lichaam'. Dit is van belang voor de toepassing van art. 3.30a lid 6 en 7 Wet IB 2001. In art. 3.30a lid 8, 9 en 10 Wet IB 2001 zijn voor de heffing van IB-definities opgenomen van verbonden persoon respectievelijk verbonden lichaam, welke omschrijvingen echter niet voor de Vpb. gelden omdat deze artikellieden ex art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 uitdrukkelijk niet van toepassing zijn. Art. 8 lid 6 onderdeel a Wet VPB 1969 bevat daarom een eigen definitie van een met het lichaam verbonden lichaam die wordt ontleend aan het bepaalde in art. 10a lid 4 en 6 Wet VPB 1969. Zie Vpb.2.2.3.G.

In art. 8 lid 6 onderdeel b Wet VPB 1969 wordt voor de omschrijving van een met het lichaam verbonden natuurlijke persoon verwezen naar de IB-definitie daarvan in art. 3.30a lid 10 Wet IB 2001; zie daarvoor onderdeel IB.3.2.19.B.f en IB.3.2.19.B.g.

Zie Vpb.2.0.3.F.

Art. 8 lid 7 Wet VPB 1969, het verbod tot het vormen van bepaalde reserves en voorzieningen voor werknemers/aanmerkelijkbelanghouders

Het aftrekverbod van art. 8 lid 7 Wet VPB 1969 houdt verband met de fiscale behandeling van VUT- en prepensioenregelingen. De bedoeling van de wetgever is dat vervroegde uittreding wordt ontmoedigd. Daarnaast houdt het aftrekverbod verband met de door de wetgever gekoesterde vrees voor misbruik door directeurs-groottaandeelhouders doordat deze categorie het in haar macht heeft de heffing van Vpb. door vorming van een VUT-egaliseringsreserve uit te stellen en daarna (toch) af te zien van de VUT-regeling. Weliswaar zou een gevormde egaliseringsreserve op het moment van afzien in de winst vallen, maar deze mogelijke vorm van belastinguitstel – die zich normaliter alleen in de verhouding tussen een directeur-groottaandeelhouder en zijn BV zal kunnen voordoen – vindt de wetgever ongewenst. Hetzelfde geldt voor de mogelijkheid voor het opvoeren van een voorziening. Zie uitvoeriger IB.3.2.22.F.c.

Zie Vpb.2.0.3.G.

Art. 8 lid 8 en 11 Wet VPB 1969, uitgesloten verplichtingen bij toepassing van de investeringsaftrek

Volgens art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 is de regeling inzake de investeringsaftrek ex art. 3.40-3.46 Wet IB 2001 mede van toepassing in de Vpb. Voor het onderwerp investeringsaftrek zie IB.3.2.23. Art. 8 lid 8 onderdeel a Wet VPB 1969 maakt daarop een inbreuk; geen investeringsaftrek kan worden genoten voor:

- de verwerving van (een gedeelte van) een onderneming tegen uitreiking van aandelen (onderdeel a), zie Vpb.2.0.3.H.a;
- verplichtingen tegenover een persoon die of een lichaam dat voor ten minste een derde aandeelhouder is (geweest) (onderdeel b), zie Vpb.2.0.3.H.b;
- verplichtingen tegenover andere gelieerde aandelenvennootschappen (onderdeel c), zie Vpb.2.0.3.H.c.

In art. 8 lid 11 Wet VPB 1969 is bepaald dat de Minister (lees: de Staatssecretaris van Financiën) kan bepalen dat toch investeringsaftrek kan worden geclaimd. Dit heeft ten doel te bevorderen dat de investeringsaftrek toch kan worden geclaimd ingeval van reële investering en niet slechts van verschuivingen binnen het verband van een concern.

Art. 8 lid 9, 10 en 12 Wet VPB 1969, uitgesloten faciliteiten voor fiscale beleggingsinstellingen (fbi's)

In art. 8 Wet VPB 1969 zijn drie leden opgenomen die zien op de winstbepaling van een fiscale beleggingsinstelling als belastingplichtig lichaam in de Vpb. Deze dient bij haar winstbepaling – die relevant is voor de berekening van de doorstootverplichting – in acht te worden genomen. Het gaat om de volgende regelingen:

- geen aanspraak op investeringsaftrek voor de fiscale beleggingsinstelling (art. 8 lid 9 Wet VPB 1969, zie Vpb.2.0.3.I.a);
- desinvesteringsbijtelling bij verkrijging van de status van fiscale beleggingsinstelling (art. 8 lid 10 Wet VPB 1969, zie Vpb.2.0.3.I.b);
- geen aandelenfusiefaciliteit voor de fiscale beleggingsinstelling (art. 8 lid 12 Wet VPB 1969, zie Vpb.2.0.3.I.c).

Art. 8 lid 13 Wet VPB 1969, geen HIR worden bij de vervreemding van een deelneming

De regeling van de herinvesteringsreserve (art. 3.54 Wet IB 2001), zie IB.3.2.25.C, geldt via de schakelbepaling van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 ook voor de Vpb. Zonder nadere bepaling zou oneigenlijk gebruik van de herinvesteringsreserve mogelijk zijn, aangezien bepaalde aandelenbelangen in beginsel als bedrijfsmiddel kunnen worden aangemerkt.

Bij de vervreemding van aandelenpakketten die geen deelneming vormen maar een belegging, kan geen herinvesteringsreserve worden gevormd op grond van art. 3.54 lid 7 onderdeel a Wet IB 2001, zie IB.3.2.25.C.b2.

Tijdens de parlementaire behandeling is verduidelijkt dat art. 8 lid 13 Wet VPB 1969 betrekking heeft op alle deelnemingen in de zin van art. 13 Wet VPB 1969. Het is dus voor de toepassing van art. 8 lid 13 Wet VPB 1969 niet van belang of de deelnemingsvrijstelling ook daadwerkelijk van toepassing is op de desbetreffende deelneming.³

Zie Vpb.2.0.3.J.

Art. 8 lid 15 Wet VPB 1969, APV-regime

Om te voorkomen dat afgezonderde particuliere vermogens (APV) als bedoeld in art. 2.14a Wet IB 2001 (zie IB.2.4.2) en art. 10a.7 Wet IB 2001 (zie IB.10.1.7) worden gebruikt om de werking van diverse bepalingen uit de Wet VPB 1969 te beperken, is lid 15 aan art. 8 Wet VPB 1969 toegevoegd. Deze bepaling beoogt voor de toepassing van deze artikelen door een afgezonderd particulier vermogen heen te kijken naar de achterliggende natuurlijke persoon aan wie de bezittingen en schulden en de opbrengsten en uitgaven ingevolge art. 2.14a en 10a.7 Wet IB 2001 worden toegerekend. Kort gezegd heeft art. 2.14 Wet IB 2001 tot gevolg dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen worden toegerekend aan degene die dat vermogen bij leven of overlijden heeft afgezonderd.

Zie Vpb.2.0.3.L.

3 Wat houdt het totaalwinstbeginsel in?

Art. 8 lid 1 juncto art. 3.8 Wet IB 2001 en art. 8b Wet VPB 1969, het totaalwinstbeginsel

De omschrijving van de totaalwinst voor de Vpb. staat – via de verwijzing in art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 – in art. 3.8 Wet IB 2001: het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.

De totaalwinst moet op basis van de regels van g.k.g. worden toegerekend aan de jaren (jaarwinstbepaling). Evenals bij de IB heeft ook voor de Vpb. de totale winst een objectief karakter. De jaarwinst heeft daarentegen een subjectieve inslag. Hiermee is bedoeld dat de jaarwinst mede wordt bepaald op basis van het (redelijke) inzicht van de belastingplichtige.

De totaalwinst omvat alle voordelen die gedurende de gehele belastingplichtige periode van het lichaam zijn behaald. De totale winst wordt gekwantificeerd door het objectieve waardeverschil tussen het begin- en eindvermogen van de onderneming, vermeerderd met de onttrekkingen (zie onderdeel 6 van deze studiemodule) en verminderd met de kapitaalstortingen (zie onderdeel 7 van deze studiemodule) die gedurende de gehele belastingplichtige periode van het lichaam hebben plaatsgevonden. Deze onttrekkingen en kapitaalstortingen moeten derhalve op de voet van art. 3.8 Wet IB 2001

3. MvT, Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 3, p. 46–47.

juncto art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 worden geëlimineerd, omdat deze voordelen niet worden verkregen uit een onderneming.

Onder het begrip 'onttrekkingen' vallen de terugbetalingen van kapitaal en de winstuitkeringen door het lichaam. De kapitaalstortingen door de verschaffers van eigen vermogen (bij de NV/BV zijn dat de aandeelhouders) en de onttrekkingen van vermogen ten behoeve van deze vermogensverschaffers als zodanig vat men samen onder de benaming: mutaties in het kapitaalverkeer.

4 Welke regels gelden bij het begin en het eind van de belastingplicht?

Art. 8 lid 1 juncto art. 3.8 Wet IB 2001, fiscale openings- en slotbalans

De totale winst uit onderneming kan — afgezien van de mutaties in het kapitaalverkeer — worden vastgesteld door vergelijking van het ondernemingsvermogen op het tijdstip van aanvang respectievelijk beëindiging van de subjectieve belastingplicht. Aangezien de totale winst uit onderneming een objectief karakter heeft — dat wil zeggen dat de vaststelling ervan niet afhankelijk is van de subjectieve schattingen van de ondernemer — is daaraan inherent dat de waardebepaling van het begin- en eindvermogen van het lichaam op basis van de waarde in het economische verkeer plaatsvindt. Met andere woorden, alle waardemutaties die zijn ontstaan in de belastingplichtige periode zijn onderdeel van de totaalwinst. Om tot een juiste bepaling van de totaalwinst te komen moet bij de aanvang van de belastingplicht een fiscale openingsbalans worden opgesteld en bij het eind van de belastingplicht een fiscale slotbalans.

Er zijn verschillende situaties waardoor de belastingplicht kan aanvangen, namelijk:

- beperkt belastingplichtigen beginnen of eindigen met het drijven van een onderneming (zie Vpb.2.0.7.C.a);
- aanvang belastingplicht door de privatisering van overheidsbedrijven en het vervallen van een subjectieve vrijstelling (zie Vpb.2.0.7.C.b);
- een lichaam krijgt de status van omgekeerd hybride lichaam (zie Vpb.2.0.7.C.c);
- een naar vreemd recht opgericht lichaam vestigt zich in Nederland (zie Vpb.2.0.7.C.d);
- einde van de status als vrijgestelde bi (zie Vpb.2.0.7.C.e).

Op de fiscale openings- en slotbalans moeten de vermogensbestanddelen worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Het begrip 'waarde economische verkeer' is in de fiscaliteit niet nieuw. Voor het waardebegrip 'waarde in het economische verkeer' kan worden verwezen naar het (kern)arrest *HR 5 februari 1969, nr. 16 047, ECLI:NL:HR:1969:AX5888, BNB 1969/63*. Daarin werd door de Hoge Raad de volgende definitie van de waarde in het economische verkeer gegeven:

'de prijs, welke bij aanbidding ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde zou zijn besteed.'

In het bekende, voor de IB gewezen, '*lek-arrest*' (*HR 2 april 1947, B. 8335*, zie IB.3.2.27.B) omschrijft de Hoge Raad de uitkomst van de waardering van het beginvermogen als 'het bedrag dat is opgeofferd of had moeten worden opgeofferd voor de verkrijging daarvan krachtens een normale overeenkomst, waarbij de waarde langs zuiver zakelijke weg was bepaald'. In het meest recente arrest waarin de waardering van vermogensbestanddelen op de fiscale openingsbalans aan de orde was, heeft de Hoge Raad overwogen dat de waardering op de fiscale openingsbalans op één lijn moet worden gesteld met de verwerving per die datum van een dergelijk vermogensbestanddeel van een derde. Bij de waardering op de fiscale openingsbalans moeten daarom de vermogensbestanddelen worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer en bij het bepalen van die waarde dient rekening te worden gehouden met de contractuele relaties die de belastingplichtige met een derde heeft. Uit *HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1578, BNB 2023/12* blijkt echter dat deze fictie niet zover gaat dat ook voor de liquidatieverliesregeling van art. 13d Wet VPB 1969 moet worden uitgegaan van een fictieve verkrijging tegen de waarde op het moment van de sfeerovergang.

Zie ook:

- Vpb.2.0.7.B.a Waardering van het beginvermogen;
- Vpb.2.0.7.B.b Tijdstip van waardering van het beginvermogen;
- Vpb.2.0.7.B.c Waardering van het eindvermogen;
- Vpb.2.0.7.B.d Tijdstip van waardering van het eindvermogen.

Als de belastingplicht eindigt, dan dient een fiscale slotbalans te worden opgesteld. Hiervoor zijn wettelijke eindafrekeningen opgenomen in art. 15c en 15d Wet VPB 1969, zie Vpb.2.10.3 en Vpb.2.10.4.

Goodwill en de fiscale openingsbalans

De hoofdregel is dat alle vermogensbestanddelen, waaronder zelfgeformde goodwill, dienen te worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer op de fiscale openingsbalans. In diverse arresten heeft de Hoge Raad uitzonderingen geformuleerd op deze hoofdregel gegeven. In *HR 21 november 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4447*, *BNB 1991/90* heeft de Hoge Raad beslist dat beperkt belastingplichtige lichamen (zoals de stichting en vereniging) onder omstandigheden geen goodwill mogen activeren op de fiscale openingsbalans. Als de belastingplicht eindigt doordat geen onderneming meer wordt gedreven, dan hoeft op de slotbalans ook geen rekening te worden gehouden met de zelfgeformde goodwill. De Hoge Raad overwoog:

'Indien belastingplicht ontstaat doordat het lichaam zijn werkzaamheden alsnog op het behalen van winst gaat richten, brengt een redelijke wetstoepassing mee dat met een zodanige goodwill in het kader van de winstberekening geen rekening wordt gehouden. Het winvermogen komt in dat geval tot uitdrukking in de winsten die nadien gedurende het bestaan van de belastingplicht in feite worden behaald. Dit leidt ertoe dat enerzijds in zodanig geval in de openingsbalans voor de fiscale winstberekening geen goodwill kan worden geactiveerd, en anderzijds bij het einde van de belastingplicht doordat het lichaam zijn winststreven laat varen, in de eindbalans de aldan aanwezige doch niet meer te benutten goodwill evenmin behoeft te worden opgenomen.'

In art. 33 Wet VPB 1969 is een belangrijk waarderingsvoorschrift voor immateriële activa op de fiscale openingsbalans opgenomen. Volgens de wetgever zou de belangrijkste motivatie voor het in de belastingheffing betrekken van (indirecte) overheidsbedrijven – een marktconforme behandeling van met marktpartijen concurrerende overheidslichamen – worden gefrustreerd indien het deze overheidslichamen zou worden toegestaan om zelfgekreemde goodwill te activeren. Art. 33 Wet VPB 1969 beoogt dus een incidenteel voordeel als gevolg van de overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer tegen te gaan. Teneinde te voorkomen dat aan goodwill een ander 'etiket' wordt gehangen, bijvoorbeeld een handelsnaam, is het goodwillverbod uitgebreid tot alle immateriële activa. Het waarderingsvoorschrift voor immateriële activa zoals opgenomen in art. 33 Wet VPB 1969 geldt volgens lid 1 en lid 2 alleen voor directe en indirecte overheidsondernemingen en woningcorporaties. Andere belastingplichtigen mogen de immateriële activa 'gewoon' waarderen tegen de waarde in het economische verkeer, behoudens ingeval *BNB 1991/90* (zie Vpb.2.0.7.C.a) van toepassing is.

Opmerkelijk is dat er in art. 33 Wet VPB 1969 geen regels zijn gegeven over de waardering van de immateriële activa op de fiscale slotbalans. Dit betekent dat op de slotbalans de immateriële activa volgens de normale regels moeten worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Als echter bij een stichting of vereniging de belastingplicht eindigt – omdat er geen sprake meer is van een winststreven – hoeft de zelfgeformde goodwill niet te worden opgenomen op de slotbalans (*BNB 1991/90*). Zie ook Vpb.2.0.7.C.b3 en Vpb.8.0.8.

Zie Vpb.2.0.7.

5 Wat houdt het zakelijkheidsbeginsel in de Vpb. in?

Art. 8 lid 1 juncto art. 3.8 Wet IB 2001 en art. 8b Wet VPB 1969, het totaalwinstbeginsel

Uit het totaalwinstbeginsel (art. 3.8 Wet IB 2001 juncto art. 8 lid 1 Wet VPB 1969) vloeit voort dat alleen de voordelen verkregen uit de onderneming tot de winst behoren. Voordelen die zich voordoen in de kapitaalsfeer zijn geen onderdeel van de totaalwinst. Als gelieerde lichamen of de dga en de BV met elkaar handelen (zoals bij de levering van een goed of een dienst) moet een zakelijke vergoeding worden vastgesteld. Dit wordt conform het zakelijkheidsbeginsel handelen genoemd, of handelen *at arm's length*, dat gebaseerd is op het internationale *at arm's length*-beginsel. Dit in combinatie met zogenoemde 'secundaire correcties', te weten de verkapte winstuitdeling en de informele kapitaalstorting.

De uitwerking van het zakelijkheidsbeginsel kan worden geïllustreerd aan de hand van drie voorbeelden:

Voorbeeld 1 verkapte winstuitdeling

Dochter (D) verkoopt een vermogensbestanddeel aan Moeder (M):