

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 tot en met 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, waar-

1 Zo bracht de Commissie Ter Haar in 2020 een rapport uit over maatregelen om de belastingheffing over winsten van multinationals eerlijker te maken: Adviescommissie Belastingheffing over 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, beperken we ons tot een schatting.

onder het ironisch klinkende art. 15a. 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 wetteksten van voor naar achter moeten doorlezen.

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 hoofdzaken 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

3 Uit de Miljoenennota 2022 blijkt dat de verwachte opbrengst voor 2023 € 38,6 miljard bedraagt en dat de vennootschapsbelasting daarmee een aandeel van 10,5 procent heeft in de begrote inkomsten: *Kamerstukken II 2022/23*, 36 200, nr. 2, p. 43-44.

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 onze overtuiging leidt dat uiteindelijk tot een beter begrip en een betere toepassing van het recht.

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 werk 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 fundamenteën van de vennootschapsbelasting aan

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.

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 fundamenteën 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 wet met alle aanverwante regelingen 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.

In hoofdstuk 1 tot en met 4 van dit boek wordt de lezer ingewijd in de grondslagen van de Nederlandse vennootschapsbelasting. In de kern is deze belasting bedoeld om de kapitaalvennootschap met een extra heffing te treffen vanwege de voordelen die zij biedt aan haar aandeelhouders en de voordelen die zij zelf behaalt met haar afgescheiden vermogen. Tevens wordt ingegaan op de hoofdregels van de wet inzake de belastingplichtige en de heffingsgrondslag. Lichamen met een zelfstandige vermogenspositie zijn belastingplichtig over de winst die ze met hun activiteiten hebben behaald.

Deze grondslagen zijn als de draad van Ariadne, waarmee de lezer zijn of haar weg kan vinden in het labirint van de vennootschapsbelasting. Uit hoofdstuk 5 tot en met 10 zal blijken dat de kans op verdwalen reëel is. De complexiteit van de wet schuilt namelijk niet in haar hoofdstructuur, maar in de talloze uitzonderingsgevallen. In dit deel komen die uitzonderingen aan de orde. Dat helpt ook om zicht te krijgen op de toepassing van de wet in de fiscale praktijk, omdat de mogelijkheden tot belastingbesparing pas zichtbaar worden als de uitzonderingen worden bestudeerd. 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.

Het ligt voor de hand om in het tweede deel een technische beschrijving te geven van de talloze regels die de wetgever in afwijking van de hoofdregel heeft geformuleerd. Voor die benadering is echter niet gekozen. Het doel van dit boek is om de theorievorming op het gebied van de vennootschapsbelasting verder te brengen. Voor een drietal typen uitzonderingen geldt dat de beschrijving ervan nauwelijks bijdraagt aan dat doel:

1. Er zijn instrumentele regelingen die als doel hebben bepaalde activiteiten te stimuleren. Denk aan het lagere tarief voor winst uit innovatieve activiteiten

- (innovatiebox) en de verschillende regelingen om algemeen nuttige activiteiten te bevorderen.
2. Er zijn regelingen die als doel hebben voor bepaalde categorieën belastingplichtigen, zoals beleggingsinstellingen en overheidsondernemingen, nadere regels te stellen.
 3. Er zijn regels die een ondergeschikt karakter hebben, zoals de specifieke regels over de winstbepaling uit art. 9 en art. 10 alsmede de overgangsrechtelijke bepalingen achterin de wet.

De overeenkomst tussen deze typen uitzonderingen is dat ze conceptueel geen bijzondere vragen oproepen. Ze berusten op beleidsmatige keuzes en zullen in winstbelastingen van andere landen niet of in een geheel andere vorm voorkomen. De betekenis van deze regels is op te zoeken in een van de vele encyclopedische boeken die over de vennootschapsbelasting zijn verschenen.

De opzet

Het 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?

In het tweede deel worden achtereenvolgens de volgende uitzonderingen op de hoofdregel behandeld:

Hoofdstuk 5: Onderscheid tussen eigen vermogen en vreemd vermogen

Hoofdstuk 6: Kostenafgrekbeperkingen

Hoofdstuk 7: Mismatches

Hoofdstuk 8: Deelnemingsvrijstelling

Hoofdstuk 9: Verliesverrekening

Hoofdstuk 10: Reorganisaties