

Hilversum, 2 april 2021 A.D.

**Betreft: reactie internetconsultatie**

Geachte dames en heren,

Graag breng ik een wetssystematische vraag in naar aanleiding van de internetconsultatie over het wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel. Uit tekst en toelichting blijkt namelijk niet hoe de aanpassing van art. 8b Wet VPB 1969 zich verhoudt tot het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 2001, dat via de schakelbepaling van art. 8, eerste lid, Wet VPB 1969 ook voor de heffing van vennootschapsbelasting van toepassing is. Mijns inziens heeft de wettekst zoals die nu voorligt niet het beoogde effect en zou daarvoor het totaalwinstbegrip zelf aangepast moeten worden. Dit zal ik hierna onderbouwen aan de hand van een drietal stellingen.

**1. Art. 8b Wet VPB 1969 kan niet worden gezien als een vervanging van het totaalwinstbegrip.**

Ten opzichte van het totaalwinstbegrip heeft art. 8b Wet VPB 1969 een beperkte reikwijdte, onder andere vanwege de eis dat tussen de gelieerde partijen een rechtsverhouding moet bestaan. Een voorbeeld daarvan is de casus die aan de basis lag van het Zweedsegrootmoederarrest (HR 31 mei 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX2866, *BNB* 1978/252). In een dergelijke casus zou vandaag de dag de correctie van de rente bij de kleindochter ook op art. 8b Wet VPB 1969 kunnen worden gebaseerd, omdat tussen grootmoeder en kleindochter een rechtsverhouding bestond. Fiscaal was echter ook een informele kapitaalstorting zichtbaar van grootmoeder in dochter en van dochter in kleindochter. Die zouden ook onder de huidige wet niet op art. 8b Wet VPB 1969 gebaseerd kunnen worden, omdat tussen deze entiteiten geen rechtsverhouding bestaat.

Uit het voorgaande blijkt dat als art. 8b Wet VPB 1969 volledig in de plaats zou zijn gekomen van het totaalwinstbegrip, het winstbegrip met de invoering van art. 8b Wet VPB 1969 zou zijn gewijzigd. Bij invoering is echter juist gezegd dat de wetgever de bestaande praktijk van verrekenprijzen wilde bevestigen (*Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 32). Een inperking van het winstbegrip is dus niet beoogd, zodat een rol blijft weggelegd voor het totaalwinstbegrip.

**2. Totaalwinst blijft de grondslag voor correcties in de kapitaalsfeer.**

Omdat het totaalwinstbegrip ook na invoering van art. 8b Wet VPB 1969 zijn belang heeft gehouden, is de volgende vraag wat de verhouding is tussen beide bepalingen in situaties die ook onder het bereik van 8b vallen, omdat er een rechtsverhouding is. Hierover wordt in de literatuur verschillend gedacht. Naar mijn idee kan in elk geval worden gezegd dat de correcties in de kapitaalsfeer (informele kapitaalstorting, verkapt dividend) worden bestreken door het totaalwinstbegrip en niet voortvloeien uit art. 8b Wet VPB 1969. De tekst van art. 8b Wet VPB 1969 heeft het alleen over vaststelling van de verrekenprijzen. Bovendien baseert de Hoge Raad zich ook in zijn meest recente jurisprudentie over een verkapt dividend (HR 2 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2034) en een informele kapitaalstorting (HR 15 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:355) op zijn oude jurisprudentie en niet op art. 8b Wet VPB 1969.

**3. Na een correctie in de kapitaalsfeer is het onmogelijk art. 8b nog toe te passen.**

Het probleem dat zich nu voordoet, is dat na een correctie in de kapitaalsfeer er niet langer een onzakelijk winstbestanddeel is waarop art. 8b Wet VPB 1969 kan worden toegepast. Op basis van het totaalwinstbegrip wordt de winst bepaald door de volgende vermogensvergelijking:

eindvermogen -/- beginvermogen + onttrekkingen -/- stortingen. Als in deze vermogensvergelijking het verkapt dividend (onttrekking) of de informele kapitaalstorting (storting) tegen waarde in het economische verkeer (dus ook met inachtneming van de regels van transfer pricing) wordt opgenomen, resulteert een zakelijke winst. Omdat de winst dan dus al zakelijk is bepaald op basis van art. 8, eerste lid, Wet VBP 1969 jo. art. 3.8 Wet IB 2001, kan er op basis van art. 8b Wet VPB 1969 geen verzakelijking meer plaatsvinden. Ter illustratie een voorbeeld:

M houdt alle aandelen in D. M verstrekt een geldlening aan D van 100 met een rente van 1%. Een zakelijke rente had 4% bedragen. M heeft bewust een lagere rente bedongen om D vanuit haar hoedanigheid als aandeelhouder te bevoordelen. Hierdoor doet M een informele kapitaalstorting in D van 3 per jaar. De vermogensvergelijking bij D ter zake van de geldlening luidt daardoor op jaarbasis als volgt:  $0 -/- 1 -/- 3 = -4$ . Door de correctie van de storting van 3 is het resultaat van D dus negatief 4, gelijk aan een zakelijke rente op de lening. Dit vloeit voort uit het totaalwinstbegrip. Omdat daardoor de winst zakelijk is, kan art. 8b Wet VPB 1969 niets meer corrigeren.

Anders gezegd: omdat op basis van het totaalwinstbegrip de informele kapitaalstorting en het verkapt dividend niet de secundaire, maar de primaire correcties zijn, wordt logischerwijs niet meer toegekomen aan de prijscorrectie op basis van art. 8b Wet VPB 1969. In de fiscale winstberekening wordt namelijk de vermogensvergelijking gevolgd, zodat de storting of onttrekking de eerste correctie is en de zakelijke winst daarvan het gevolg is.

Graag geef ik dit punt in overweging.

Met vriendelijke groet,

W.R. Kooiman

Universitair docent belastingrecht, Universiteit van Amsterdam