

DE BEPALING VAN DE BELASTBARE JAARWINST CONFORM DE CCCTB EN HET NEDERLANDSE GOED KOOPMANSGEBRUIK

*Is de bepaling van de belastbare jaarwinst van een onderneming conform de conceptribtlijn
CCCTB in strijd met het Nederlandse goed koopmansgebruik?*

Aashna Timal 319675
Begeleider: Mr. R.B.N. van Ovost

Juli 2014

School of Economics



INHOUD

H1 INLEIDING	3
H2 DE VORMGEVING VAN DE JAARWINSTBEPALING CONFORM HET NEDERLANDSE GOED KOOPMANSGEBRUIK	4
2.1 Bepaling van de belastinggrondslag.....	4
2.2 Behandeling van activa in de winst.....	4
2.4 Verliesverrekening.....	5
2.5 Jaarwinst en Totaalwinst.....	5
2.6 De ontstaansgeschiedenis van het Nederlandse goed koopmansgebruik.....	6
2.7 De beginselen van goed koopmansgebruik.....	7
2.7.1 Het realiteitsbeginsel.....	7
2.7.2 Het voorzichtigheidsbeginsel.....	9
2.7.3 Het eenvoudbeginsel.....	10
H3 DE COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE	11
3.1 De ontstaansgeschiedenis van de Common Consolidated Corporate Tax Base.....	11
3.2 De doelstellingen van de Common Consolidated Corporate Tax Base.....	12
H4 DE VORMGEVING VAN DE JAARWINSTBEPALING CONFORM DE COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE	14
4.1 Inleiding.....	14
4.2 Bepaling van de belastinggrondslag.....	15
4.3 Timing, kwantificering, de vorming van een voorziening en de doorschuifreserve.....	18
4.4 Verliesverrekening.....	20
H5 DE KENMERKENDE VERSCHILLEN EN OVEREENKOMSTEN TUSSEN DE BEPALING VAN DE BELASTBARE JAARWINST CONFORM DE CCCTB EN HET NEDERLANDSE GOED KOOPMANSGEBRUIK	21
5.1 Inleiding.....	21
5.2 Doelstelling.....	21
5.2 Algemene opzet.....	22
5.3 Beginselen van goed koopmansgebruik en de bestendige gedragslijn.....	23
5.3.1 Realisatiebeginsel.....	23
5.3.2 Voorzichtigheidsbeginsel.....	24
5.3.3 Eenvoudbeginsel.....	24
5.4 Bestendige gedragslijn.....	24
5.5 Afschrijvingen en onderhanden werk.....	25
H6 CONCLUSIE	26
LITERATUURLIJST	29
WETSARTIKELEN	30
JURISPRUDENTIEREGISTER	30

H1 INLEIDING

Een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting op een Europees niveau; het uitgangspunt van de Common Consolidated Corporate Tax Base dat op 16 maart 2011 door de Europese Commissie is gepubliceerd. Deze voorgestelde richtlijn beoogt de groei van de interne markt, door het wegnemen van fiscale belemmeringen voor ondernemingen die grensoverschrijdend opereren. Ondernemingen met activiteiten in verschillende EU-lidstaten hebben vaak te maken met overbelasting, dubbele belastingheffing of hoge nalevingskosten, vanwege het feit dat elke lidstaat een eigen regelgeving heeft inzake belastingheffing. De oplossing is het harmoniseren van de belastinggrondslag in de gehele EU.¹

Echter in Nederland wordt sinds jaar en dag het goed koopmansgebruik gehanteerd om de belastbare winst van een onderneming te bepalen. Dit leidt tot de volgende probleemstelling:

“Is de bepaling van de belastbare jaarwinst van een onderneming conform de conceptrichtlijn CCCTB in strijd met het Nederlandse goed koopmansgebruik?”

Middels de beantwoording van de onderstaande deelvragen wordt toegewerkt naar de conclusie waarin de bovenstaande probleemstelling wordt beantwoord.

Deelvragen:

- *Wat is goed koopmansgebruik?*
- *Wat is de CCCTB?*
- *Hoe is de winstbepaling in de CCCTB vormgegeven?*
- *Wat zijn de kenmerkende verschillen en overeenkomsten tussen de bepaling van de belastbare jaarwinst conform de CCCTB en het Nederlandse goed koopmansgebruik?*

¹ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011 pagina 5

H2 DE VORMGEVING VAN DE JAARWINSTBEPALING CONFORM HET NEDERLANDSE GOED KOOPMANSGEBRUIK

2.1 Bepaling van de belastinggrondslag

In Nederland is de wettelijke grondslag voor de belastingheffing van een vennootschap terug te vinden in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. In artikel 7 van de wet VPB wordt er invulling gegeven aan het begrip grondslag. Hier wordt geïmpliceerd dat de belasting geheven wordt naar het belastbare bedrag. Het belastbare bedrag is als volgt opgebouwd:

(art. 8, lid 1) de in een jaar genoten winst

(art 16) de in het jaar gedane aftrekbare giften -/-

(art7, lid 3) de in het jaar genoten belastbare winst

(art. 20) de te verrekenen verliezen van andere jaren -/-

(art 7, lid2) *het belastbare bedrag*²

2.2 Behandeling van activa in de winst

De activa op een balans kunnen worden onderscheiden in vaste en vlottende activa, dit zijn bezittingen die worden gebruikt in het kader van de bedrijfsvoering. Vaste activa leveren een bijdrage aan meerdere opeenvolgende productieprocessen, voorbeelden hiervan zijn gebouwen, machines en transportmiddelen. Vlottende activa gaan slechts *één* productieproces mee.

Op de balans worden vaste activa als volgt gewaardeerd:

Waardering op de balans = aanschafprijs - afschrijvingen.

Bij het bepalen van de fiscale winst dient er rekening te worden gehouden met de aanschafkosten van bedrijfsmiddelen, maar omdat bedrijfsmiddelen meerdere jaren meegaan dient er te worden afgeschreven. De kosten van het bedrijfsmiddel worden verdeeld over de geschatte jaren waarin het bedrijfsmiddel zal worden gebruikt. Elk jaar kan er dus een deel van de kosten worden afgetrokken van de opbrengst. Sinds 1 januari 2007 is het afschrijvingspercentage maximaal 20% op jaarbasis. Vaste activa zijn onder te verdelen in Immateriële vaste activa en materiele vaste activa. Immateriële vaste activa zoals goodwill, kosten van onderzoek en oprichting, patenten en octrooien, zijn niet tastbaar en de kosten hiervan kunnen alleen opgevoerd worden als de waarde van deze activa objectief bepaalbaar is.

² Streek van de, J., S. Strik, Cursus Belasting Recht studenteneditie 2013-2014, Deventer 2013

Materiele vaste activa omvatten bedrijfsmiddelen en kapitaalgoederen die onderdeel zijn van het vaste kapitaal van het bedrijf, zoals gebouwen, machines, auto's en inventaris.

Voor gebouwen wordt er uitgegaan van een gebruiksduur die ligt tussen de 20 en 50 jaar. Sinds 1 januari 2007 is de afschrijving op gebouwen beperkt, er mag niet verder worden afgeschreven op gebouwen dan tot de bodemwaarde. De bodemwaarde is 50% van de WOZ-waarde voor gebouwen in eigen gebruik en 100% van de WOZ waarde voor gebouwen die ter belegging worden aangeboden³.

Voor machines en inventaris wordt er bij de bepaling van de gebruiksduur gekeken naar hun aard en de mate van slijtage of veroudering. Artikel 3.30 van de Wet op de Inkomstenbelasting is van belang om de afschrijving, die ter laste van de winst mag worden gebracht, te bepalen.⁴

2.4 Verliesverrekening

Een verlies dat is ontstaan in een bepaald jaar dient in eerst instantie verrekend te worden met de belastbare winst uit het voorgaande jaar, ook wel carry back of achterwaartse verliesverrekening genoemd. Indien er geen mogelijkheid is tot achterwaartse verliesverrekening, dan kan het verlies maximaal 9 jaar vooruit verrekend worden, de zogenoemde voorwaartse verliesverrekening of carry forward.

Er zijn drie uitzonderingsituaties waarin er niet zonder meer verrekend kan worden namelijk :

- Ingeval het uiteindelijk belang in de vennootschap voor meer dan 30% is gewijzigd.
- Ingeval van houdsterverliezen, deze verliezen kunnen enkel verrekend worden met winsten over jaren waarin ook houdster activiteiten hebben plaatsgevonden.
- Ingeval er sprake is van een fiscale beleggingsinstelling die eerder niet als een beleggingsinstelling werd aangemerkt.⁵

2.5 Jaarwinst en Totaalwinst

Betreffende de bepaling van de winst staat er in artikel 8 lid 1 VPB een schakelbepaling staat naar de Wet op de Inkomstenbelasting 2001. In de Wet op de Inkomstenbelasting wordt er een onderscheid gemaakt tussen de totaalwinst en de jaarwinst van een onderneming.⁶

De totaalwinst wordt nader toegelicht in artikel 3.8 van de Inkomstenbelasting en wordt omschreven als het verschil tussen het beginvermogen en het eindvermogen van een onderneming. Hierbij worden onttrekkingen aan het ondernemingsvermogen opgeteld. Door de Hoge Raad wordt een onttrekking omschreven als elke vermogensverschuiving die gedekt is door de winst en die

³ Wet op de Inkomstenbelasting 2001 art 3.30a

⁴ M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen en R.G.A. Vergoossen, Externe verslaggeving, Houten 2007, blz. 141-174

⁵ M.H.M van Oers, De doorstart van een NV/BV bij insolventie, Devnter 2007 . Blz 262

⁶ Wet op de Inkomstenbelasting 2001 art 3.8 en 3.25

moet gaan naar de aandeelhouder als zodanig.⁷ Tot slot worden de kapitaalstortingen in mindering gebracht op het verschil tussen het begin –en eindvermogen. Per slot van rekening zitten deze kapitaalstortingen in het vermogen van de onderneming en daar moet het eindvermogen mee gecorrigeerd worden als dat afgezet wordt tegen het beginvermogen.

Samenvattend komt dit neer op het volgende:

Eindvermogen

-/- Beginvermogen

-/- Stortingen/ Kapitaalinbreng

+ Onttrekkingen/ Uitdelingen/ Kapitaal terugbetalingen

Totaal winst (artikel 3.8 IB)

Voorts wordt er een begripsomschrijving van de jaarwinst gegeven in artikel 3.25 van de Inkomstenbelasting. De jaarwinst is te omschrijven als de in (jaar)mootjes gehakte totaalwinst. Rekenkundig is er een kans dat het op hetzelfde uitkomt, maar ten principale zit er een verschil in. Op welke wijze de verdeling van de totaalwinst dient plaats te vinden wordt bepaald conform het goed koopmansgebruik, dat in de jurisprudentie is uiteengezet. Behalve goed koopmansgebruik dient er bij de bepaling van de jaarwinst ook een bestendige gedragslijn in acht te worden genomen, wat inhoudt dat als er eenmaal gekozen is voor een bepaalde winstbepalingsstelsel, hier niet zomaar van afgeweken kan worden. Een wijziging is enkel toegestaan mist er geen incidenteel fiscaal voordeel wordt beoogd en het nieuwe winstbepalingsstelsel overeenstemt met goed koopmansgebruik.⁸

2.6 De ontstaansgeschiedenis van het Nederlandse goed koopmansgebruik

Het begrip goed koopmansgebruik dateert al van de wet op de bedrijfs- en andere inkomsten van 1893. Toen werd de winst bepaald op basis van “gebruik onder kooplieden”. In de Inkomstenbelasting 1914 kwam het begrip goed koopmansgebruik ook aan de orde, maar enkel bij de hoogte van de toegestane afschrijvingen. In 1950 werd er in artikel 7 lid 1 van de Wet

⁷ HR 18 februari 1959, nr. 13 763 BNB 1959/124

⁸ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, Inkomstenbelasting inclusief hoofd zaken loonbelasting en premieheffing, Deventer 2013, blz. 159

belastingherziening opgenomen dat de jaarwinst bepaald diende te worden in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Voor de invoering van deze wet werd de jaarwinst verplicht bepaald aan de hand van vermogensvergelijking, waar bij de winstbepaling relatief meer vrijheid aan ondernemers werd toegestaan.⁹

Uit de wetshistorie en rechtspraak blijkt dat het begrip goed koopmansgebruik mede bepaald wordt aan de hand van ontwikkelingen in de maatschappij en opvattingen inzake winstbepaling.¹⁰

De Hoge Raad is in het standaardarrest van 8 Mei 1957, nr. 12 931¹¹ tot de conclusie gekomen dat goed koopmansgebruik gebaseerd dient te worden op de bedrijfseconomische normen voor winstbepaling, tenzij deze strijdig zijn met een wettelijke fiscale bepaling, met een algemeen beginsel of met de opzet van de belastingwet.¹²

Dit wordt ook wel principle based genoemd, wat inhoudt dat de wetgeving gebaseerd is op (economische) principes, namelijk bijvoorbeeld het principe van goed koopmansgebruik. Er ontstaan dan open normen, waarvan de invulling wordt over gelaten aan onder anderen de ondernemer, de aandeelhouder of de belastingdienst. De door hen gedane invulling van de open norm wordt, als daar verschil van mening over is, voorgelegd aan de rechter.

2.7 De beginselen van goed koopmansgebruik

De vormgeving van de jaarwinstbepaling aan de hand van het Nederlandse goed koopmansgebruik is gebaseerd op een aantal beginselen, die het tijdstip bepalen waarop baten en lasten toegerekend mogen worden. De beginselen zijn het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbegin sel.

Globaal impliceert de combinatie van deze beginselen dat voordelen belast dienen te worden op het moment van daadwerkelijke realisatie, in tegenstelling tot verliezen die mogen al genomen worden op het moment dat deze kenbaar zijn.¹³

2.7.1 Het realiteitsbeginsel

Het realiteitsbeginsel wordt ook wel het realisatiebeginsel genoemd en berust op het principe dat winsten enkel genomen mogen worden in het jaar waarop zij betrekking hebben. Middels dit

⁹ Prof. dr. P.H.J. Essers, Goed koopmansgebruik versus maatschappelijke aanvaardbare normen, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, TFO 1992/55

¹⁰ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing, Deventer 2013, blz. 158

¹¹ HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208

¹² D. Brüll, J.W. Zwemmer, R.C.P. Cornellisse, Goed Koopmansgebruik, Fed Fiscale Brochures, p. 4, 8e druk 2012

¹³ D. Brüll, J.W. Zwemmer, R.C.P. Cornellisse, Goed Koopmansgebruik, Fed Fiscale Brochures, p. 22, 8e druk 2012

beginsel dient dus voorkomen te worden dat een ondernemer winsten of verliezen zal gaan verschuiven naar jaren die hem fiscaal voordeliger uitkomen.

Indien er sprake is van een door de ondernemer vooruit betaald bedrag voor kosten die betrekking hebben op een volgend jaar, dient er een uitstelpost te worden gecreëerd. Door deze uitstelpost kan het bedrag dat vooruit is betaald niet ten laste komen van de winst van het jaar waarin de betaling heeft plaatsgevonden. Zodoende zal in het jaar waarop de kosten betrekking hebben de uitstelpost ten laste van de winst van dat jaar worden geboekt. Een soort gelijke methode geldt er voor een door de ondernemer vooruit ontvangen bedrag. Dit bedrag dient te worden opgenomen in een anticipatiepost.

Ingeval van een langlopend project waarvan de afwikkeling meerdere jaren omvat, zoals bij onderhanden werk, kunnen er verschillende momenten worden onderscheiden van winstneming. Dit kan namelijk op het moment van het verkrijgen van de opdracht of bij oplevering van (een gedeelte) van het product of dienst. Evenzeer zou de winst genomen kunnen worden op het factureringsmoment of op het moment dat de opdrachtgever de vordering voldoet.

In BNB 1957/208¹⁴ is er besloten dat de winst in dit geval uiterlijk gerealiseerd dient te worden zodra de goederen geleverd zijn en/of de vordering volwaardig is. Tevens blijkt uit BNB 1975/157¹⁵ dat de winst genomen dient te worden per kleinste eenheid. Mocht het zo zijn dat een project nog niet volledig is afgerond en er al wel gedeelten worden verkocht, dan dient de ondernemer bij de verkoop van de gedeelten de winst te nemen. In artikel 3.29 b IB staat expliciet vermeld hoe onderhanden werk gewaardeerd dient te worden, deze wordt namelijk gesteld op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk, dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk.¹⁶

Wanneer er sprake is van een overeenkomst welke is aangegaan onder opschortende voorwaarde, wat inhoudt dat de overeenkomst pas in werking treedt indien zich een bepaalde gebeurtenis heeft voorgedaan, mag de winst die voortvloeit uit deze overeenkomst pas worden gerealiseerd zodra aan de opschortende voorwaarde is voldaan.

14 HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208

15 HR 9 april, nr. 17 413, BNB 1975/157

16 Wet op de Inkomstenbelasting 2001 art 3.29b

In de regel komt het er dus op neer dat de winst enkel tot uiting mag komen in het resultaat als deze ook werkelijk gerealiseerd is op de balansdatum. De enige uitzondering op deze regel zijn de ruilarresten en de herinvesteringsreserve, op basis hiervan kan namelijk in geval van verkoop de fiscale claim over de vervreemdingswinst doorgeschoven worden naar het vervangende bedrijfsmiddel.

De herinvesteringsreserve biedt de mogelijkheid, om onder voorwaarden, de opbrengst die is ontstaan bij de verkoop van een bedrijfsmiddel, opnieuw te investeren in een ander bedrijfsmiddel. Op deze wijze wordt de belastingheffing over de gerealiseerde winst uitgesteld. In andere gevallen, bijvoorbeeld wanneer er geen sprake is van een bedrijfsmiddel, maar van een andere activa zoals voorraden, kan de winstneming alsnog worden uitgesteld door een beroep te doen op de zogenoemde ruilarresten.¹⁷

2.7.2 Het voorzichtigheidsbeginsel

Het realiteitsbeginsel houdt in dat winsten dienen te worden genomen zodra deze gerealiseerd zijn. Op basis van het realiteitsbeginsel zouden verliezen uit consistentie ook pas genomen dienen te worden zodra er sprake is van realisatie.

Dit zou echter leiden tot een positievere weergave van de financiële staat van een onderneming. Om dit te voorkomen mogen verliezen conform het voorzichtigheidsbeginsel eerder worden genomen dan het realisatiemoment. Verliezen mogen namelijk genomen worden zodra deze voorzienbaar zijn, ondanks het feit dat zij zich nog niet daadwerkelijk hebben voorgedaan. Zo kunnen de verliezen ten laste van het resultaat worden gebracht, terwijl ze in feite nog niet gerealiseerd zijn. De voorwaarde die hieraan verbonden is, is dat er sprake dient te zijn van een bepaalde zekerheid dat de verliezen zich daadwerkelijk zullen voordoen in de toekomst.¹⁸

In de loop der tijd is er steeds meer jurisprudentie ontstaan waarbij er meer richting het realiteitsbeginsel wordt gestuurd en minder richting het voorzichtigheidsbeginsel. Een voorbeeld hiervan is BNB 1990/252¹⁹ waarin er geconcludeerd is dat valutawijzigingen niet meer buiten de winst mogen worden gehouden. In BNB 1992/227 wordt bepaald dat winstneming op ingeruilde auto's niet meer mag worden uitgesteld.²⁰

¹⁷ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, Deventer 2013, blz. 162-164

¹⁸ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, Deventer 2013, blz. 164-166

¹⁹ HR 27 juni 1990, nr. 26 050, BNB 1990 252

²⁰ HR 19 februari 1992, nr. 27 715, BNB 1992/227

In het hedging arrest BNB 2008/26 komt naar voren dat het verlies als gevolg van een waardedaling van aandelen die in bezit waren van de belastingplichtige en waartegenover een calloptie stond, niet ten laste van het resultaat mag worden gebracht. Tegenover de waardedaling van de aandelen staat namelijk een even grote waardestijging van de calloptie, zodoende ontstaat er geen resultaat tussen deze samenhangende vermogensbestanddelen en mag het verlies derhalve niet ten laste van het resultaat worden gebracht.

Waar het in dit arrest op neer komt is dat zodra er sprake is van een recht, waartegenover een identieke en sterk samenhangende verplichting staat, er gezamenlijk beoordeeld dient te worden of er op deze samenhangende vermogensbestanddelen een resultaat ontstaat.

Wanneer er sprake is van een samenhangend vermogensbestanddeel is af te leiden uit de jurisprudentie.²¹

2.7.2.1 Vormen van een voorziening

Indien er op een bepaalde datum geen sprake is van een juridisch afdwingbare verplichting, maar deze verplichting vermoedelijk wel in de toekomst zal ontstaan, kan er op grond van het goed koopmansgebruik met deze toekomstige verplichting rekening worden gehouden. Er kan dan een voorziening worden gevormd, dit is een passiefpost op de balans waardoor er minder belasting verschuldigd is, omdat toekomstige lasten naar voren worden gehaald. Voorbeelden van zaken waarvoor er een voorziening kan worden gevormd zijn oninbare vorderingen, pensioenverplichtingen of garantievoorzieningen op producten.

Aan het vormen van een voorziening zijn een drietal voorwaarden verbonden, het moet gaan om toekomstige uitgaven die:

- hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaand aan de balansdatum hebben voorgedaan; en
- de toekomstige uitgaven ook aan die periode kunnen worden toegerekend; en
- er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat deze toekomstige uitgaven zich zullen voordoen.²²

2.7.3 Het eenvoudbeginsel

Op basis van het eenvoudbeginsel dient de fiscale winst zo simpel mogelijk berekend te worden. De winstberekening dient niet ingewikkelder te worden gemaakt dan voor de omvang van de onderneming noodzakelijk is. Hiermee wordt met name bedoeld op de wat kleinere ondernemingen waarvan de winstbepaling op die wijze dient te gebeuren, dat de administratieve lasten die daarmee

²¹ HR 16 november 2006, nr 42970, BNB 2008/26

²² E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing, Deventer 2013, blz. 203-205

gepaard gaan zo laag mogelijk uitvallen. Uiteraard moet het systeem dat gehanteerd wordt nog steeds controleerbaar zijn.²³

Het eenvoudbeginsel is terug te vinden in het kasstelsel. Het kasstelsel kan alleen onder bepaalde voorwaarden gehanteerd worden door een kleine ondernemer of door een resultaatgenieter, waarvan de transacties over het jaar verspreid zijn en waarvan de hoeveelheid transacties beperkt zijn. Het kasstelsel impliceert dat de winst pas gerealiseerd wordt bij de betaling van de facturen, en dus niet bij de facturering. Dit leidt tot een verlichting van de administratieve lasten, bijvoorbeeld in geval van wanbetalers want zo hoeft er geen correctie op de genomen winst plaats te vinden.²⁴

H3 DE COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE

3.1 De ontstaansgeschiedenis van de Common Consolidated Corporate Tax Base

In 1999 heeft de Raad van Ministers middels een formeel mandaat een Commissie gevormd met als doel het onderzoeken van de belastingheffing van ondernemingen binnen de Europese Unie .

De resultaten van dit onderzoek werden in 2001 gepubliceerd in de zogenoemde Company Tax Study. In deze Company Tax Study (CTS) werd een strategie beschreven die obstakels gepaard gaande met grensoverschrijdend ondernemen, zoals dubbele belasting, hoge nalevingskosten, bedrijfsherstructurering en het niet kunnen consolideren van resultaten, zou moeten elimineren.

Naar aanleiding van de publicatie van de CTS in 2001 werd er in 2002 een openbare conferentie georganiseerd in Brussel, waarbij de deelnemers kenbaar maakten dat er behoefte is aan een ‘Common Consolidated Corporate Tax Base’ en een ‘Home State Taxation’. Een Home State Taxation geldt voor het midden- en kleinbedrijf binnen de EU en houdt in dat de belastinggrondslag wordt vastgesteld aan de hand van de regels die gelden in het land waarin het hoofdkantoor van een onderneming gevestigd is. De CCCTB daarentegen, hanteert *één* gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de gehele EU.

Nadat de Commissie zich vanaf 2004 volledig is gaan focussen op de CCCTB hebben de Ministers van Financiën in september dat jaar een informele ECOFIN-vergadering gehouden, met als

²³ D. Brüll, J.W. Zwemmer, R.C.P. Cornellisse, Goed Koopmansgebruik, Fed Fiscale Brochures, p. 54, 8e druk 2012

²⁴ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing, Deventer 2013, blz. 166

uitkomst de totstandkoming van de CCCTB Work Group. Deze werkgroep vergaderde tot 2008 elk kwartaal om de progressie en ontwikkelingen rondom de CCCTB te bespreken, de uitkomsten hiervan werden vastgelegd in 68 Work Group papers.

Op 16 maart 2011 is uiteindelijk de Common Consolidated Corporate Tax Base door de Europese Commissie gepubliceerd. De Common Consolidated Corporate Tax Base is een conceptrichtlijn bestaande uit 136 wetsartikelen en 92 pagina's met als doel de vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie te harmoniseren.²⁵

De naamgeving omvat vier elementen die verwijzen naar de uitgangspunten van de CCCTB²⁶:

- *Common* : de Conceptrichtlijn hanteert één set van regels die toepasbaar is voor alle lidstaten binnen de Europese Unie.
- *Consolidated*: De basis van de belastinggrondslag van de afzonderlijke groepsmaatschappijen wordt gevormd door de winsten en verliezen te consolideren van alle groepsvennootschappen uit de verschillende lidstaten.
- *Corporate*: Centraal hierbij staat de belastingheffing van vennootschappen en andere lichamen die onder artikel 2 van de Conceptrichtlijn vallen. De CCCTB wordt in Nederland zowel aangeduid als een vennootschapsbelasting maar ook als een winstbelasting.
- *Tax Base*: De CCCTB bepaalt middels regels de belastinggrondslag geldend in elke lidstaat, waar het op neer komt is dat de inkomsten worden geschoond van vrijstellingen en aftrekposten. Wat betreft dit vlak is er sprake van harmonisatie, echter zijn de lidstaten vrij in het bepalen van de belastingtarieven.

Aangezien het hier gaat om een richtlijn is deze verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, doch aan de nationale instanties wordt de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen. Een richtlijn heeft enkel directe werking wanneer deze voldoende precies is.²⁷

Nog niet duidelijk is op welke termijn de lidstaten de Conceptrichtlijn moeten gaan implementeren in hun nationale wetgeving, tevens bestaat er onduidelijkheid over welke lidstaten deze richtlijn zullen implementeren.

3.2 De doelstellingen van de Common Consolidated Corporate Tax Base

²⁵ EC(2011) 315/2: impact assessment- accompanying document to the proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), paragraaf 1

²⁶ Mr. J.A.R. van Eijnsden, Dr. J.L. van de Streek, Mr. drs. S.A.W.J. Strik, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Kluwer, p. 1, 1e druk 2011

²⁷ Artikel 288 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

De globalisering van de afgelopen jaren heeft ertoe geleid dat bedrijven steeds meer grensoverschrijdend zijn gaan opereren middels een filiaal of een dochteronderneming in een andere lidstaat. Binnen de Europese Unie bestaan er 27 verschillende belastingstelsels van vennootschapsbelasting naast elkaar, niet alleen botsen deze stelsels vaak, in sommige gevallen leiden zij tot dubbele belastingheffing. Hiervan is sprake indien één lichaam over hetzelfde inkomen door twee of meer heffingsbevoegde instanties, die zijn gelegen in verschillende lidstaten, wordt belast. Het bestaan van verschillende belastingstelsels naast elkaar leidt ook tot het verschuiven van inkomsten en verdragshoppen.

Het hebben van activiteiten in verschillende EU-lidstaten brengt voor ondernemingen ook extra nalevingskosten met zich mee. Deze nalevingskosten vloeien voort uit de naleving van verschillende nationale belastingstelsels omtrent de verrekenprijzen.

Een ander ongewenste bijkomstigheid is overbelasting, dit zijn belastingverplichtingen die ontstaan enkel en alleen omdat er een grensoverschrijdende activiteit heeft plaatsgevonden. Indien dezelfde activiteiten zouden hebben plaatsgevonden zonder grenzen te overschrijden zou er geen sprake zijn van overbelasting. Een voorbeeld hiervan is het niet hebben van een mogelijkheid tot grensoverschrijdende verliesverrekening. Gelieerde ondernemingen die gevestigd zijn in verschillende lidstaten kunnen geen verliezen verrekenen, hoewel het consolideren van verliezen voor vennootschappen binnen één lidstaat leidt tot een vermindering van de belastbare winst en een vermindering van de belastingdruk.

Een goede werking van de interne markt wordt hoofdzakelijk belemmerd doordat er 27 verschillende nationale belastingstelsels naast elkaar bestaan.

De kerngedachte achter de Common Consolidated Corporate Tax Base is het elimineren van fiscale belemmeringen in de interne markt die ontstaan in geval bedrijven grensoverschrijdend opereren binnen de Europese Unie middels dochters en filialen.

De doelstellingen van de CCCTB worden door de Commissie onderverdeeld in fiscale en niet-fiscale doelstellingen en zijn uiteengezet in het Impact Assessment. Onder de niet-fiscale doelstellingen vallen het vermeerderen van grensoverschrijdende investeringen, het vergroten van de competitie in de interne markt, het vergroten van de welvaart van consumenten, de productiviteit en de economische groei.

De fiscale doelstellingen zijn onderverdeeld in algemene fiscale doelstellingen en specifieke fiscale doelstellingen. Een algemene fiscale doelstelling van de CCCTB is het verbeteren van de eenvoud en efficiëntie van vennootschapsbelasting stelsels.

In de Conceptrichtlijn komen drie specifieke fiscale doelstellingen aan de orde:

- vermindering van nalevingskosten
- eliminatie dubbele belasting
- introductie grensoverschrijdende verliesverrekening

De CCCTB leidt ook tot een administratieve lastenvermindering. Grondslagaangifte wordt voor de gehele groep gedaan door de moeder vennootschap, dit gebeurt uiteraard in de staat waar deze moeder vennootschap gevestigd is. Ook worden geschillen op het gebied van belastingen behandeld conform het recht van de lidstaat waar de moeder vennootschap is gevestigd. Net zoals de belastingcontroles die worden uitgevoerd door de belastingautoriteiten van de lidstaat waar de moeder vennootschap is gevestigd. Echter kunnen deze ook worden gedaan door de belastingautoriteiten van de lidstaat waar een dochter is gevestigd.

De bedoeling is dat de CCCTB moet gaan bestaan naast de huidig geïmplementeerde nationale Vpb-stelsels die de lidstaten hanteren, zodat de CCCTB een optioneel stelsel wordt naast de huidige nationale stelsels. De keuze voor de CCCTB geldt voor een periode van vijf jaar, daarna is er steeds een mogelijkheid tot verlenging van drie jaar.²⁸ Indien een vennootschap voor de belastingheffing conform CCCTB kiest, dan zal de grondslag van de heffing van de gehele groep worden vastgesteld aan de hand van de CCCTB. Dit betekent dat de gezamenlijke geconsolideerde winst van alle dochters en filialen middels een verdeelsleutel wordt verdeeld over de staten waarin de onderneming opereert. Elke lidstaat heeft de vrijheid om de aan haar toegerekende deel van de winst te belasten tegen haar eigen tarieven.²⁹

H4 DE VORMGEVING VAN DE JAARWINSTBEPALING CONFORM DE COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE

4.1 Inleiding

In eerste instantie wilde de werkgroep CCCTB de bepaling van de winst overeen laten stemmen met de International Financial Reporting Standards, (IFRS) een internationaal geaccepteerde boekhoudkundige standaard voor jaarverslagen van ondernemingen, echter is er bij nader inzien besloten om hiervan af te wijken. De vormgeving van de jaarwinstbepaling in de Conceptrichtlijn

²⁸ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 5

²⁹ EC(2011) 315/2: impact assessment- accompanying document to the proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), paragraaf 3

CCCTB staat los van de winstbepalingsregels die gehanteerd worden door de lidstaten. De CCCTB hanteert een eigen onafhankelijk winstbegrip.³⁰

Kenmerkend voor het winstbegrip van de CCCTB is dat deze *rules-based* is, wat inhoudt dat de regelgeving omtrent de winstbepaling is gebaseerd op een verzameling van specifieke regels die terug te vinden zijn in de Conceptrichtlijn. Dit in tegenstelling tot de Nederlandse winstbepaling, die met goed koopmansgebruik *principles-based* is en dus neerkomt op een aantal beginselen (principles) waaruit de toepassing wordt afgeleid.³¹

Bij goed koopmansgebruik wordt er onderscheid gemaakt tussen de totaalwinst en jaarwinst, dit onderscheid wordt niet gemaakt in de CCCTB. De belastinggrondslag wordt per belastingjaar vastgesteld, welke bestaat uit een periode van twaalf maanden.³²

4.2 Bepaling van de belastinggrondslag

Om de belastinggrondslag te bepalen dient er te worden gekeken naar de artikelen 9 tot en met 16 van de Conceptrichtlijn, die staan onder hoofdstuk 4, genaamd *Berekening van de belastinggrondslag*.

In artikel 9 worden er vier algemene beginselen behandeld voor het berekenen van de belastinggrondslag.

Ten eerste kunnen enkel reeds gerealiseerde winsten en verliezen in aanmerking worden genomen voor de berekening van de belastinggrondslag. Voor de definitie van winsten en verliezen dient er terug te worden gegrepen op artikel 4 van de Conceptrichtlijn waarin er een aantal relevante begrippen worden gedefinieerd. Het *winstbegrip* staat gegeven in onderdeel 9 van dit artikel. De *winst* van een onderneming wordt bepaald door de *aftekbare kosten*³³ en andere *aftekbare posten*³⁴ in mindering te brengen op de *opbrengsten* die zijn gegenereerd gedurende een belastingjaar. Zodra deze uitkomst negatief is, dus wanneer de opbrengsten lager zijn dan de som van de aftekbare kosten en aftekbare posten in een belastingjaar, is er sprake van verlies. In artikel 4 onderdeel 8 wordt er een nadere definitie gegeven van het begrip

³⁰ Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, CCCTB: possible elements of a technical outline, working document, CCCTB/WP057, pagina 5

³¹ Mr. J.A.R. van Eijdsden, Dr. J.L. van de Streek, Mr. drs. S.A.W.J. Strik, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Kluwer, p. 57, 1e druk 2011

³² Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 9 lid 4.

³³ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 12

³⁴ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 13

opbrengsten. Hieronder worden de voordelen uit verkoop en overige transacties verstaan. Tevens wordt er in dit artikel aangegeven wat er niet tot de opbrengst gerekend wordt zoals: BTW, belastingen, vervreemdingsvoordelen, liquidatievoordelen, rente, winstuitkeringen, subsidies en toelage. Van de opbrengst worden ook de niet-geldelijke giften van een belastingplichtige afgehaald evenals door de belastingplichtige bijeengebracht eigen vermogen of afgelost vreemd vermogen.”³⁵

Ten tweede dienen alle transacties en belastbare feiten separaat gewaardeerd te worden tegen de waarde zoals dat in artikel 22 beschreven staat, het gaat hier grotendeels om de marktwaarde.

Daarnaast dient, tenzij er zich een uitzonderlijke omstandigheid voordoet die een wijziging rechtvaardigt, de belastinggrondslag te worden berekend op consistente wijze.

Tot slot moet, tenzij er anders bepaald is, de belastinggrondslag per belastingjaar worden vastgesteld, welke bestaat uit een periode van twaalf maanden.³⁶

Een opvallend verschil ten opzichte van goed koopmansgebruik is het realisatiemoment van verliezen. In de CCCTB worden verliezen pas genomen op het moment van realisatie, volgens goed koopmansgebruik mogen verliezen al genomen worden zodra deze kenbaar zijn.

In artikel 10 worden de bestanddelen van de belastinggrondslag genoemd. De belastinggrondslag wordt berekend door de *vrijgestelde opbrengsten, de aftrekbare kosten en andere aftrekbare posten in mindering te brengen op de opbrengsten.*

Voorts wordt er in artikel 11 van de Conceptrichtlijn een opsomming gegeven van de *vrijgestelde opbrengsten* welke onder andere in mindering worden gebracht op de opbrengsten:

- “a) subsidies die rechtstreeks samenhangen met de verkrijging, voortbrenging of verbetering van vaste activa die worden afgeschreven overeenkomstig de artikelen 32 tot en met 42;
- b) voordelen uit de vervreemding van in artikel 39, lid 2, bedoelde gepoolde activa, inclusief de marktwaarde van niet-geldelijke giften;
- c) ontvangen winstuitdelingen;
- d) voordelen uit de vervreemding van aandelen;

³⁵ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 4 onderdeel 8

³⁶ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 9 lid 4.

e) inkomsten van een vaste inrichting in een derde land.”³⁷

Naast de vrijgestelde opbrengsten worden ook de *aftrekbare kosten* van de opbrengst afgehaald. In artikel 12 staat vermeld wat er onder de term aftrekbare kosten valt. Dit zijn de kosten maar ook uitgaven, betrekking hebbende op de omzet, die zijn ontstaan gedurende het verwerven of het zekerstellen van inkomsten. Dit wordt uitgebreid met de kosten van onderzoek en ontwikkeling alsmede de kosten van het bijeenbrengen van eigen of vreemd vermogen voor zakelijke doeleinden en giften aan charitatieve instellingen die voldoen aan de voorwaarden die genoemd staan in artikel 16. Wat hier niet onder valt is de aftrekbare BTW.³⁸

Zoals vermeld in artikel 10, komen er tot slot *andere aftrekbare posten* in mindering op de opbrengst. Waar hierop gedoeld wordt is de afschrijving van vaste activa. De aftrek hiervan gebeurt naar evenredigheid en in de artikelen 32 tot en met 42 wordt hier nader op in gegaan.³⁹

In hoofdstuk 6 van de Richtlijn wordt er uitgeweid over de afschrijving van vaste activa. Afschrijven wil zeggen dat de kosten gepaard gaande met de aanschaf van een bedrijfsmiddel, worden verdeeld over de jaren waarin het bedrijfsmiddel wordt gebruikt. Jaarlijks kan er een evenredig gedeelte van deze kosten in mindering van de opbrengst worden gebracht, omdat men van oordeel is dat de bedrijfsmiddelen als gevolg van het gebruik slijten. Afschrijven op vaste activa is verplicht.

Vaste activa is de overkoepelende term voor bedrijfsmiddelen die langer dan 1 jaar meegaan, zoals gebouwen, machines, installaties en transportmiddelen. In de CCCTB wordt vaste activa onderscheiden in activa die niet kunnen worden afgeschreven⁴⁰, afzonderlijk afschrijfbaar activa en niet-afzonderlijk afschrijfbaar activa. In de regel wordt activum afgeschreven conform het poolingsysteem welke beschreven staat in artikel 39 van de Conceptrichtlijn. De activa worden samen in een activapool afgeschreven, dit gebeurt tegen een tarief van 25% en logischerwijs vallen deze activa onder de noemer *niet-afzonderlijk afschrijfbaar activa*. Onder *afzonderlijk afschrijfbaar activa* wordt activum verstaan dat onder een uitzondering valt en afzonderlijk afgeschreven wordt

³⁷ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011 art 11.

³⁸ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 12.

³⁹ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 13.

⁴⁰ Financiële activa en materiële vaste activa die niet onderhevig zijn aan slijtage en veroudering zoals grond, kunstvoorwerpen, antiquiteiten of sieraden (artikel 40 Conceptrichtlijn)

deze staan genoemd in artikel 36.⁴¹ Hier gelden specifieke regels voor, vaste activa moeten namelijk lineair worden afgeschreven gedurende een bepaald aantal jaar. Voor gebouwen is dit 40 jaar, voor andere activa met een lange levensduur en immateriële activa is dit 15 jaar.⁴² De CCCTB kent in tegenstelling tot goed koopmansgebruik geen afschrijvingsbeperking, er mag namelijk tot nihil worden afgeschreven op gebouwen, er hoeft geen rekening te worden gehouden met een restwaarde. Ook zit er een verschil in het afschrijvingspercentage dat bij goedkoopmansgebruik maximaal 20% is en bij de CCCTB 25%. Voorts kent goed koopmansgebruik geen activapool en de CCCTB wel.

In artikel 14 van de Conceptrichtlijn wordt een opsomming weergegeven van kosten die aangemerkt worden als *niet-aftrekbaar*. Hier worden onder andere de volgende kosten genoemd: winstuitdelingen, aflossingen van eigen of vreemd vermogen, vennootschapsbelasting, boeten, giften en schenkingen anders dan aan charitatieve instellingen genoemd in artikel 16.⁴³

In artikel 15 wordt er wederom ingegaan op niet aftrekbare kosten, er wordt in dit artikel specifiek bedoeld op uitgaven ten behoeve van de aandeelhouders. Waar het in dit artikel op neerkomt is dat voordelen die toegerekend worden aan aandeelhouders, die geen onafhankelijke derde zijn, geen aftrekbare kosten zijn.⁴⁴

De uiteindelijk belastinggrondslag in de CCCTB wordt dus als volgt bepaald:

opbrengsten

-/- vrijgestelde opbrengsten

-/- de aftrekbare kosten

-/- andere aftrekbare posten

de belastbare winst

4.3 Timing, kwantificering, de vorming van een voorziening en de doorschuifreserve

De hoofregel inzake het tijdstip waarop de winst wordt genomen luidt als volgt:

⁴¹ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 32- 42.

⁴² Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 39-41

⁴³ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 14.

⁴⁴ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 15.

de opbrengsten, kosten en overige aftrekbare posten, dienen te worden opgenomen in het belastingjaar waarin deze zijn genoten of zijn opgekomen. Dit is terug te vinden in artikel 17 van hoofdstuk 5.

Wat er wordt verstaan onder het *tijdstip van genieten* wordt nader toegelicht in artikel 18; zodra het recht om opbrengsten te ontvangen ontstaat en de hoogte van de opbrengst kan worden bepaald, is er sprake van een genietingstijdstip. Het tijdstip van de werkelijke betaling staat hier los van.

Uiteraard staat ook het *tijdstip waarop aftrekbare kosten opkomen* nader gedefinieerd, hiervan is sprake zodra er cumulatief aan de volgende voorwaarden is voldaan:

Er is een betalingsverplichting ontstaan, waarvan de hoogte van het bedrag gekwantificeerd is, en de desbetreffende goederen en diensten inclusief voordelen en risico's die daarmee gepaard gaan reeds ontvangen zijn.⁴⁵

Indien een ondernemer bepaalde uitgaven in de toekomst verwacht, kan er op grond van artikel 25 van de Richtlijn een voorziening worden gevormd. Een voorziening is in feite een passiefpost, waardoor de belastinggrondslag lager uitvalt omdat je toekomstige kosten naar voren haalt. Een voorziening vormen kan alleen als er cumulatief is voldaan aan de volgende voorwaarden:

- Er moet sprake zijn van een verplichting die in rechte afdwingbaar is of waarschijnlijk in de toekomst in rechte afdwingbaar zal zijn.

-Deze verplichting dient voort te vloeien uit werkzaamheden of transacties uit dit belastingjaar of vorige belastingjaren

- De bedragen die hier betrekking op hebben moeten betrouwbaar geschat zijn.⁴⁶

Uiteraard mogen er voor kosten vallend onder artikel 14 geen voorzieningen worden gevormd, deze kosten zijn immers *niet-aftrekbaar*.

De doorschuifreserve, te vinden in artikel 38 CCCTB, biedt de belastingplichtige de mogelijkheid om de winst die ontstaat bij de verkoop van een activum te reserveren, onder voorwaarde dat deze wordt geherinvesteerd in een activum met dezelfde functie. Het verkochte activum dient ten minst 3 jaar in het bezit te zijn geweest van de belastingplichtige. Mocht de belastingplichtige er niet in slagen om binnen 2 jaar te herinvesteren, wordt het gereserveerde bedrag verhoogd met 10% en aan het einde van het tweede jaar alsnog aan de belastbare winst toegevoegd. De doorschuifreserve

⁴⁵ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 18 en 19.

⁴⁶ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 25.

vervult dezelfde functie als de herinvesteringsreserve welke wordt gebruikt in Nederland. Echter komt de zojuist genoemde boeteclausule niet voor bij de herinvesteringsreserve. De herinvesteringsreserve bevat wel een boekwaarde eis die inhoudt dat deze reserve niet in mindering kan worden gebracht op een nieuw bedrijfsmiddel waarvan de boekwaarde lager is dan die van het oude bedrijfsmiddel.⁴⁷ Deze boekwaarde eis is niet terug te vinden in de doorschuifreserve. De ruilarresten, die in feite de zelfde functie heeft als de doorschuifreserve en de herinvesteringsreserve, komen in de CCCTB niet aan de orde.

In de CCCTB wordt er geen onderscheid gemaakt tussen voorraad en onderhanden werk dat korter dan 1 jaar duurt, wat inhoudt dat de waardering hiervan hetzelfde is. De waardering van onderhanden werk dat niet uitwisselbaar is vindt plaats tegen de kostprijs of de lagere opbrengst waarde. De waardering van onderhanden werk dat wel uitwisselbaar is, wordt bepaald via de fifo-methode of de methode van de gewogen gemiddelde kostprijs.⁴⁸

Onderhanden werk dat langer dan 1 jaar duurt, wordt beschouwd als een langlopende overeenkomst die gewaardeerd dient te worden naar rato van het gedeelte van de overeenkomst dat is voltooid gedurende dat jaar.⁴⁹

Ook op dit punt verschilt de waardering in de CCCTB ten op zichte van die van Nederland, In artikel 3.29 b IB staat expliciet vermeld hoe onderhanden werk gewaardeerd dient te worden, de waarde hiervan wordt namelijk gesteld op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk, dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk. Ongeacht of hier sprake is van onderhanden werk dat langer of korter dan 1 jaar duurt.

4.4 Verliesverrekening

Tot slot komen in artikel 43 de verliezen aan bod. Waar het op neerkomt is dat verliezen ongelimiteerd en grensoverschrijdend voorwaarts verrekend kunnen worden onder de voorwaarden dat verliesverrekening niet mag leiden tot een negatief belastbaar bedrag en de oudste verliezen als eerst verrekend worden.

In de Conceptrichtlijn wordt er geen gebruik gemaakt van achterwaartse verliesverrekening.⁵⁰ In tegenstelling tot het Nederlandse stelsel waar een achterwaartse verliesverrekening van 1 jaar geldt

⁴⁷ Wet op de Inkomstenbelasting 2001 art 3.54

⁴⁸ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 29.

⁴⁹ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 24.

⁵⁰ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 43.

en verliezen beperkt voorwaarts verkenbaar zijn.

In het volgende hoofdstuk zullen de kenmerkende verschillen en overeenkomsten tussen de bepaling van de belastbare jaarwinst conform de CCCTB en het Nederlandse goed koopmansgebruik uitgelicht worden

H5 DE KENMERKENDE VERSCHILLEN EN OVEREENKOMSTEN TUSSEN DE BEPALING VAN DE BELASTBARE JAARWINST CONFORM DE CCCTB EN HET NEDERLANDSE GOED KOOPMANSGEBRUIK

5.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is de bepaling van de belastbare jaarwinst conform de CCCTB en het Nederlandse goed koopmansgebruik uitvoerig beschreven. Naar aanleiding van deze informatie zal in dit hoofdstuk een overzicht worden gemaakt van de kenmerkende verschillen en overeenkomsten tussen deze winstbepalingsmethoden.

5.2 Doelstelling

In het beginsel komt het hoofddoel van de CCCTB overeen met die van het Nederlandse begrip goed koopmansgebruik, namelijk het bepalen van een grondslag voor de belastingheffing van vennootschappen. Naast dit hoofddoel heeft de CCCTB, in tegenstelling tot goedkoopmansgebruik, meerdere doelstellingen zowel op fiscaal als niet-fiscaal gebied. Onder de niet fiscale doelstellingen vallen het vermeerderen van grensoverschrijdende investeringen, het vergroten van de competitie in de interne markt, het vergroten van de welvaart van consumenten, het vergroten van de productiviteit en het vergroten van de economische groei.

De fiscale doelstellingen zijn onderverdeeld in algemene fiscale doelstellingen en specifieke fiscale doelstellingen. Een algemene fiscale doelstelling van de CCCTB is het verbeteren van de eenvoud en efficiëntie van vennootschapsbelasting stelsels.

In de Conceptrichtlijn komen drie specifieke fiscale doelstellingen aan de orde; de vermindering van nalevingskosten, de eliminatie van dubbele belasting en de introductie grensoverschrijdende verliesverrekening. Wat betreft dit vlak is het lastig om een goede vergelijking te maken, omdat goed koopmansgebruik zich beperkt tot Nederland en de CCCTB op Europees niveau toepasbaar zal zijn, wat logischerwijs ook meerdere doelstellingen met zich meebrengt, zoals de eliminatie van

dubbele belasting en de vermindering van nalevingskosten.⁵¹

5.2 Algemene opzet

Een van de belangrijkste kenmerken van de CCCTB, tevens het grootste verschil met de winstbepaling conform goed koopmansgebruik is, dat de winst van een Europese groep van vennootschappen wordt geconsolideerd. Het voordeel hiervan is dat transacties binnen de groep niet tot een resultaat leiden, zodoende hoeven er geen ingewikkelde transfer prijzen meer bepaald te worden. Een ander voordeel is de mogelijkheid tot grensoverschrijdende verliesverrekening tussen groepsmaatschappijen in verschillende lidstaten.⁵²

Wat betreft verliesverrekening kent de CCCTB een ongelimiteerde voorwaartse verliesverrekening, en wordt er geen gebruik gemaakt van achterwaartse verliesverrekening.⁵³ In het Nederlandse stelsel is het verrekenen van verliezen beperkt tot 9 jaar vooruit en geldt er een achterwaartse verliesverrekening van 1 jaar.⁵⁴

Bij vergelijking van de winstbepaling van de CCCTB en het Nederlandse goed koopmansgebruik komt er een opvallend verschil aan de orde. Betreffende de bepaling van de Nederlandse winst staat er in artikel 8 lid 1 VPB een schakelbepaling naar de Wet op de Inkomstenbelasting 2001. In de Wet op de Inkomstenbelasting wordt er een onderscheid gemaakt tussen de totaalwinst en de jaarwinst van een onderneming.

Bij bepaling van de jaarwinst wordt goed koopmansgebruik in acht genomen.⁵⁵

In artikel 9 lid 4 van de CCCTB is er enkel sprake van een belastinggrondslag, die per belastingjaar moet worden vastgesteld, welke bestaat uit een periode van twaalf maanden. De CCCTB kent dus geen totaalwinst.

Op grond van het Nederlandse totaalwinstbeginsel behoren in eerste instantie alle opbrengsten in welke vorm dan ook tot winst uit de onderneming, vervolgens dienen er onzakelijkheidscorrecties te worden gemaakt. Hoewel de CCCTB alleen een jaarwinst kent, staat er in artikel 10 CCCTB dat alle opbrengsten, met uitzondering van de vrijgestelde opbrengsten, aftrekbare kosten en andere aftrekbare posten, tot de belastinggrondslag horen. Ook staan er in de CCCTB specifieke bepalingen die ook leiden tot onzakelijkheidscorrecties. Zoals artikel 15 van de richtlijn waarin staat

⁵¹ EC(2011) 315/2: impact assessment- accompanying document to the proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), paragraaf 3

⁵² Mr. J.A.R. van Eijdsen, Dr. J.L. van de Streek, Mr. drs. S.A.W.J. Strik, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Kluwer, p. 1, 1e druk 2011

⁵³ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 43.

⁵⁴ M.H.M van Oers, De doorstart van een NV/BV bij insolventie, Devnter 2007 . Blz 262

⁵⁵ Wet op de Inkomstenbelasting 2001 art 3.8 en 3.25

dat uitgave ten behoeve van de aandeelhouders niet aftrekbaar zijn en artikel 79 van de richtlijn die impliceert dat prijzen gecorrigeerd dienen te worden in gelieerde verhoudingen. Uiteindelijk kom dit op hetzelfde neer als bij de totaalwinst van artikel 3.8 Inkomstenbelasting.

5.3 Beginselen van goed koopmansgebruik en de bestendige gedragslijn

Kenmerkend voor het winstbegrip van de CCCTB is dat deze *rules-based* is, wat inhoudt dat de regelgeving omtrent de winstbepaling is gebaseerd op een verzameling van specifieke regels die terug te vinden zijn in de Conceptrichtlijn. Dit in tegenstelling tot het alternatieve *principles-based*, wat impliceert dat de wetgeving gebaseerd is op (economische) principes, wat typerend is voor goed koopmansgebruik.

De vormgeving van de jaarwinstbepaling aan de hand van het Nederlandse goed koopmansgebruik is gebaseerd op een aantal beginselen, die het tijdstip bepalen waarop baten en lasten toegerekend mogen worden. De beginselen zijn het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel.

Globaal impliceert de combinatie van deze beginselen dat voordelen belast dienen te worden op het moment van daadwerkelijke realisatie, in tegenstelling tot verliezen die mogen al genomen worden op het moment dat deze kenbaar zijn.⁵⁶ Omdat de CCCTB rules based en dus niet gebaseerd is op beginselen zullen de beginselen van goed koopmansgebruik getoetst worden aan de specifieke regels die terug te vinden zijn in de Conceptrichtlijn.

5.3.1 Realisatiebeginsel

De beginselen van goed koopmansgebruik worden in de CCCTB niet genoemd, het realisatiebeginsel komt echter naar voren in de artikelen 9 lid 1 en de artikelen 17, 18,19.

In artikel 9 lid 1 wordt aangegeven dat voor de berekening van de belastinggrondslag winsten *en* verliezen alleen in aanmerking worden genomen wanneer zij gerealiseerd zijn. In geval van verliezen zou dit echter leiden tot een positievere weergave van de financiële staat van een onderneming. Om dit te voorkomen worden verliezen bij goed koopmansgebruik conform het voorzichtigheidsbeginsel genomen. Verliezen mogen namelijk genomen worden zodra deze voorzienbaar zijn. Zo kunnen de verliezen ten laste van het resultaat worden gebracht, terwijl ze in feite nog niet gerealiseerd zijn.

Voorts staat er in artikel 17 dat de opbrengsten, kosten en overige aftrekbare posten, dienen te worden opgenomen in het belastingjaar waarin deze zijn genoten of zijn opgekomen. In artikel 18 wordt het genietingstijdstip aangeduid en in artikel 19 wordt er bepaald wanneer aftrekbare kosten opkomen. In al deze artikelen wordt er wederom aangesloten bij het realisatiebeginsel en het

⁵⁶ D. Brüll, J.W. Zwemmer, R.C.P. Cornellisse, Goed Koopmansgebruik, Fed Fiscale Brochures, p. 22, 8e druk 2012

realiteitsbeginsel en dus bij goed koopmansgebruik.

5.3.2 Voorzichtigheidbeginsel

Ook het voorzichtigheidbeginsel wordt niet letterlijk genoemd, maar in de Conceptrichtlijn zijn er een aantal artikelen die een vorm van voorzichtigheid bevatten zoals artikel 25 dat gaat over de vorming van een voorziening en de doorschuifreserve van artikel 38. De doorschuifreserve, die de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om de winst die ontstaat bij de verkoop van een activum te reserveren, vervult dezelfde functie als de herinvesteringsreserve welke wordt toegepast in Nederland.

Echter kent de herinvesteringsreserve een boekwaarde eis die inhoudt dat de deze reserve niet in mindering kan worden gebracht op een nieuw bedrijfsmiddel waarvan de boekwaarde lager is dan die van het oude bedrijfsmiddel.⁵⁷ Deze boekwaarde eis is niet terug te vinden in de doorschuifreserve, wel is er een boete clause van toepassing in de CCCTB, die de herinvesteringsreserve weer niet heeft. De ruilarresten, die dezelfde functie vervullen als de doorschuifreserve en herinvesteringsreserve, komen in de CCCTB niet aan de orde.

5.3.3 Eenvoudbeginsel

Op basis van het eenvoudbeginsel dient de winstberekening niet ingewikkelder te worden gemaakt dan voor de omvang van de onderneming noodzakelijk is. Hiermee wordt met name bedoeld op de wat kleinere ondernemingen waarvan de winstbepaling op die wijze dient te gebeuren, dat de administratieve lasten die daarmee gepaard gaan zo laag mogelijk uitvallen.

Logischerwijs wordt er niet specifiek rekening gehouden met kleinere ondernemingen in de CCCTB, omdat de CCCTB ontworpen is voor de grotere ondernemingen die internationaal opereren.

In de breedste zin van het woord echter, is een van de algemene fiscale doestelling van de CCCTB het verbeteren van de eenvoud en efficiëntie van vennootschapsbelasting stelsels, wat aansluit bij het eenvoudbeginsel.

5.4 Bestendige gedragslijn

Behalve goed koopmansgebruik dient er bij de bepaling van de jaarwinst ook een bestendige gedragslijn in acht te worden genomen, wat inhoudt dat als er eenmaal gekozen is voor een bepaald winstbepalingsstelsel, hier niet zomaar van afgeweken kan worden.⁵⁸ Dit komt overeen met artikel 9 lid 3 van de Conceptrichtlijn, in dit artikel wordt namelijk aangegeven dat de berekening van de

⁵⁷ Wet op de Inkomstenbelasting 2001 art 3.54

⁵⁸ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing, Deventer 2013, blz. 159

belastinggrondslag op consistente wijze dient te geschieden.

5.5 Afschrijvingen en onderhanden werk

Wat betreft de afschrijvingen en de waardering van onderhanden werk zijn er een aantal opvallende verschillen geconstateerd tussen de methode die de CCCTB hanteert en de methode die in Nederland wordt gebruikt.

Jaarlijks kan er een evenredig gedeelte van de aanschafkosten van bedrijfsmiddelen in mindering van de opbrengst worden gebracht, omdat men van oordeel is dat de bedrijfsmiddelen als gevolg van het gebruik slijten. Dit wordt afschrijven genoemd. Afschrijven op vaste activa is verplicht. Sinds 1 januari 2007 is in Nederland het afschrijvingspercentage op vaste activa maximaal 20% op jaarbasis.⁵⁹

In de CCCTB geldt er voor afschrijven en heel ander systeem.

In de regel wordt in de CCCTB *niet-afzonderlijk afschrijfbaar activa* samen in een activapool afgeschreven, dit gebeurt in een termijn van 4 jaar. (dus het afschrijvingspercentage bedraagt 25%) Voor overige activa gelden er specifiekere regels voor de afschrijving, vaste activa moet namelijk lineair worden afgeschreven gedurende een bepaald aantal jaar. Voor gebouwen is dit 40 jaar, voor andere activa met een lange levensduur en immateriële activa is dit 15 jaar.⁶⁰ Sinds 1 januari 2007 is de afschrijving op gebouwen in Nederland beperkt, er mag niet meer worden afgeschreven op gebouwen die een boekwaarde hebben beneden de zogenaamde bodemwaarde. De bodemwaarde is 50% van de WOZ-waarde voor gebouwen in eigen gebruik en 100% van de WOZ waarde voor gebouwen die ter belegging worden aangeboden.⁶¹

Deze afschrijvingsbeperking kent de CCCTB niet, in de CCCTB mag er worden afgeschreven tot nihil, er hoeft geen rekening te worden gehouden met een eventuele restwaarde.⁶²

Onderhanden werk is werk dat op de balansdatum nog niet kan worden afgesloten.

In de CCCTB wordt er geen onderscheid gemaakt tussen voorraad en onderhanden werk dat korter dan 1 jaar duurt, wat inhoudt dat de waardering hiervan hetzelfde is. De waardering van onderhanden werk dat niet onderling uitwisselbaar is vindt plaats tegen de kostprijs of de lagere

⁵⁹ M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen en R.G.A. Vergoossen, Externe verslaggeving, Houten 2007, blz. 141-174

⁶⁰ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 39-41

⁶¹ M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen en R.G.A. Vergoossen, Externe verslaggeving, Houten 2007, blz. 141-174

⁶² Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 32 e.v.

opbrengst waarde. De waardering van onderhanden werk dat wel onderling uitwisselbaar is, wordt bepaald via de fifo-methode of de methode van de gewogen gemiddelde kostprijs.⁶³

Onderhanden werk dat langer dan 1 jaar duurt, wordt beschouwd als een langlopende overeenkomst die gewaardeerd dient te worden naar rato van het gedeelte van de overeenkomst dat is voltooid gedurende dat jaar.⁶⁴

In artikel 3.29 b Inkomstenbelasting staat expliciet vermeld hoe onderhanden werk gewaardeerd dient te worden, de waarde hiervan wordt namelijk gesteld op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk, dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk. Ongeacht of hier sprake is van onderhanden werk dat langer of korter dan 1 jaar duurt.

H6 CONCLUSIE

In dit afsluitende hoofdstuk zal, aan de hand van de beantwoording van de deelvragen die in de voorgaande hoofdstukken aan de orde zijn gekomen, een antwoord worden geformuleerd op de probleemstelling, namelijk of de bepaling van de belastbare jaarwinst van een onderneming conform de conceptrichtlijn CCCTB in strijd is met het Nederlandse goed koopmansgebruik.

In het voorgaande hoofdstuk kwam aan de orde dat de CCCTB meer doelstellingen heeft dan het Nederlandse goed koopmansgebruik. In mijn optiek zijn de extra doelstellingen die de CCCTB heeft, zoals de groei van de interne markt zeer wenselijk voor Nederlandse ondernemingen en zelfs noodzakelijk, als het gaat om de vermindering van nalevingskosten en de eliminatie van dubbele belasting.

In de CCCTB wordt de winst van een Europese groep van vennootschappen geconsolideerd wat als voordeel heeft dat transacties binnen de groep niet tot een resultaat leiden en er geen ingewikkelde transfer prijzen meer hoeven bepaald te worden. Ook staat de CCCTB grensoverschrijdende verliesverrekening tussen groepsmaatschappijen in verschillende staten toe. Naar mijn oordeel leidt dit tot een verbetering van de eenvoud en efficiëntie van vennootschapsbelasting stelsels, wat niet in strijd is met goed koopmansgebruik waarvan één van de beginselen het eenvoudbeginsel is. Dit geldt ook voor de ongelimiteerde voorwaartse verliesverrekening van de CCCTB, die bij de Nederlandse jaarwinstbepaling gelimiteerd is tot 9 jaar en een achterwaartse verliesverrekening

⁶³ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 29.

⁶⁴ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011, art 24.

kent. In deze komt zelfs naar voren dat het systeem van de CCCTB eenvoudiger en dus duidelijk beter overeenstemt met goed koopmansgebruik dan het Nederlandse systeem.

Een andere inconsistentie tussen de CCCTB en het Nederlandse systeem komt naar voren in het realisatiemoment van verliezen. In de CCCTB worden verliezen pas genomen wanneer deze gerealiseerd zijn, wat leidt tot een positievere weergave van de financiële staat van een onderneming. Bij goed koopmansgebruik worden verliezen genomen conform het voorzichtigheidsbeginsel, ze mogen namelijk genomen worden zodra deze voorzienbaar zijn. Zo kunnen de verliezen ten laste van het resultaat worden gebracht, terwijl ze in feite nog niet gerealiseerd zijn. Dit geeft een realistischere weergave van de financiële staat van een onderneming, wat zeker niet onbelangrijk is voor onder anderen aandeelhouders en geldverstrekkers. Ondanks het feit dat hier sprake is van een inconsistentie tussen de twee systemen, zijn de regels die de CCCTB hanteert in deze niet in strijd met goed koopmansgebruik. Hier komt namelijk het realisatiebeginsel duidelijk naar voren.

Het feit dat de ruilarresten en de boekwaarde eis in de doorschuifreserve allebei ontbreken in de CCCTB duiden wederom op een vereenvoudiging ten opzichte van het Nederlandse systeem.

Voorts komen er een aantal kenmerkende verschillen aan de orde tussen deze systemen bij de waardering van afschrijvingen. Niet alleen verschilt het percentage van afschrijven, ook de wijze waarop er wordt afgeschreven verschilt. In de CCCTB wordt er een poolingssysteem gehanteerd dat in Nederland onbekend is, een activapool is in mijn optiek een versimpeling ten opzichte van de afzonderlijke afschrijving dat het Nederlandse systeem hanteert en zodoende sluit het zich aan bij het eenvoudbeginsel.

Daarnaast hanteert het Nederlandse systeem een afschrijvingsbeperking die in feite een inbreuk vormt op goed koopmansgebruik. Wederom een punt waarop de CCCTB beter strookt met goed koopmansgebruik dan het Nederlandse systeem.

Wat betreft onderhanden werk zien we weer dat de CCCTB een versimpeling toepast. In de CCCTB wordt onderhanden werk korter dan 1 jaar op dezelfde wijze als voorraad gewaardeerd, ook dit duidt op het eenvoudbeginsel.

Uit het voorgaande hoofdstuk is gebleken dat de CCCTB niet letterlijk een totaalwinst hanteert, echter komt de winstbepaling wel overeen met het totaalwinstconcept op basis van artikel 10 CCCTB en de onzakelijkheidscorrecties die dienen gemaakt te worden. Ook worden het

realisatiebeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en de bestendige gedragslijn niet met naam en toenaam genoemd, doch zijn hier in de regelgeving van de CCCTB elementen van terug te vinden.

Al met al kan er na afweging van het bovenstaande geconcludeerd worden dat de bepaling van de belastbare jaarwinst van een onderneming conform de conceptringlijn CCCTB niet in strijd is met het Nederlandse goed koopmansgebruik. De winstbepaling conform CCCTB komt zelfs op sommige punten duidelijk beter overeen met goed koopmansgebruik dan het huidige Nederlandse stelsel.

LITERATUURLIJST

Brüll, D, J.W. Zwemmer, R.C.P. Cornellisse, Goed Koopmansgebruik, Fed Fiscale Brochures, 8e druk 2012

Common consolidated corporate tax base (CCCTB) Mr. J.A.R. van Eijdsen, dr. J.L. van de Streek, mr. drs. S.A.W.J. Strik Fed Fiscale Brochures, deel Vpb, eerste druk, 2011.

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, CCCTB: possible elements of a technical outline, working document, CCCTB/WP057.

Essers, P.H.J., Goed koopmansgebruik versus maatschappelijke aanvaardbare normen, Tijdschrift voor Fiscaal ondernemingsrecht, TFO 1992/55

Heithuis, E.J.W., P. Kavelaars en B.F. Schuver, Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing, Deventer 2013.

Hoogendoorn M.N., J. Klaassen en R.G.A. Vergoossen, Externe verslaggeving, Houten 2007.

Oers van, M.H.M., De doorstart van een NV/BV bij insolventie, Deventer 2007.

Russo, R., Een nieuw winstbegrip in de CCCTB: nu de invulling nog, Forfaitair 2011/217

SEC (2011) 315/2: impact assessment- accompanying document to the proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

Streek van de, J., S. Strik, Cursus Belasting Recht studenteneditie 2013-2014, Deventer 2013

Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011.

WETSARTIKELLEN

Artikel 288 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

Artikel 7 Wet op de Venootschapsbelasting 1969

Artikel 3.8 Wet op de Inkomstenbelasting 2001

Artikel 3.25 Wet op de Inkomstenbelasting 2001

Artikel 3.29b Wet op de Inkomstenbelasting 2001

Artikel 3.54 Wet op de Inkomstenbelasting 2001

JURISPRUDENTIEREGISTER

HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208

HR 18 februari 1959, nr. 13 763 BNB 1959/124

HR 9 april 1975, nr. 17 413, BNB 1975/157

HR 27 juni 1990, nr. 26 050, BNB 1990 252

HR 19 februari 1992, nr. 27 715, BNB 1992/227

HR 16 november 2008, nr 42970, BNB 2008/26