



Belastingdienst

Syllabus artikel 15b Wet Vpb (generieke renteaftrekbeperking)

Datum 19 oktober 2022

Voorwoord

Dit document gaat in op de toepassing van artikel 15b Wet Vpb en bevat een verzameling van casussen en vragen die de CTC op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van die betreffende casus heeft behandeld. De casussen en vragen zijn bewerkt en geanonimiseerd. Dit document is bedoeld als leerdokument voor de collega's die in aanraking komen met art. 15b Wet Vpb. Het geeft de stand van zaken weer op 14 oktober 2022. Deze antwoorden zijn slechts bedoeld om een indruk te krijgen van casuïstiek en niet om bestaande help- en rechtsvragen op te lossen. Neem bij twijfel of een vraag en antwoord van toepassing is in een casus altijd contact op met de CTC.

Contactpersoon	Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering (CTC) Corporate Dienst Vaktechniek
----------------	---

Inhoud

1	Inleiding	5
2	De werking van artikel 15b	6
2.1	Inleiding	6
2.2	Wetstekst 2022	6
2.2.1	Artikel 15b, Wet Vpb 1969	6
2.2.2	Artikel 15ba	7
2.2.3	Artikel 15bb	8
2.2.4	Artikel 15bc	8
2.2.5	Artikel 15aha	8
2.2.6	Artikel 15ahb	9
2.3	Uitwerking van artikel 15b	10
2.3.1	Hoofddregel (op basis van de wetstekst 2022)	10
2.3.2	Saldo aan renten	11
2.3.3	Overeenkomst van geldlening of daarmee vergelijkbare overeenkomst	14
2.3.4	Gecorrigeerde winst	15
2.3.5	Aftrekruijmt (drempel)	16
2.3.6	Toerekenen in aftrek beperkte rente aan te activeren rente	17
2.3.7	Voortwenteling	17
2.3.8	Overgangsrecht artikel 15ad Wet Vpb (artikel 34h Wet Vpb)	18
2.4	Flankerende maatregelen	19
2.4.1	Artikel 15ba Wet Vpb (handel in rentelichamen)	19
2.4.2	Artikel 15bb Wet Vpb en 15bc Wet Vpb (beschikking bij voortwenteling)	19
2.4.3	Artikel 15aha Wet Vpb en 15ahb Wet Vpb	19
3	Artikel 15b in de aangifte en verdere administratieve verwerking	20
3.1	Artikel 15b in de aangifte	20
3.2	Artikel 15b in ABS	22
3.3	Beschikkingen 15b	23
3.4	Verwerking staffels in EVBN	24
4	Vraagstukken	26
4.1	Inleiding	26
4.2	Artikel 15b, lid 1 (aftrekruijmt/drempel)	26
4.2.1	Aftrekruijmt en boekjaar	26
4.2.2	Aftrekruijmt en opknippen	26
4.2.3	Aftrekruijmt en fiscale eenheid	27
4.3	Artikel 15b, tweede lid (saldo aan renten)	27
4.3.1	Rentebegrip algemeen	27
4.3.2	Belastingsschulden en belastingrente	27
4.3.3	Wettelijke rente	27
4.3.4	Negatieve rente	28
4.3.5	Boeterente	28
4.3.6	IFRS 16 (operational leaseovereenkomsten)	28
4.3.7	CFC maatregel en rentebegrip	29
4.3.8	Samenhangende waardering geldlening en ander vermogensbestandsdeel	29
4.3.9	Waardemutaties onder pari of boven pari uitgegeven obligatielening	30
4.3.10	Sfeerovergang lening (van niet-belast naar belast)	30

4.3.11	Waardemutaties van leningen na uitgifte	30
4.3.12	Waardemutaties a pari uitgegeven obligatielening	31
4.3.13	Waardemutaties extendible lening (lening met embedded derivaat)	32
4.3.14	Bijstellen negatief saldo aan renten volgens het derde lid, onderdeel c.	32
4.3.15	Samenloop artikel 15b en artikel 10a of 10b	35
4.4	Artikel 15b, derde lid (gecorrigeerde winst)	36
4.4.1	Artikel 15b, derde lid, onderdeel a (afschrijvingen op bedrijfsmiddelen)	36
4.4.2	Artikel 15b, derde lid, onderdeel b (afwaarderingen bedrijfsmiddelen)	39
4.4.3	Artikel 15b, derde lid, onderdeel c (saldo aan renten exclusief geactiveerde rente) ⁴⁰	40
4.5	Artikel 15b, vierde lid (saldo aan rente minus objectvrijstelling)	40
4.6	Artikel 15b, vijfde lid (voort te wentelen rente)	41
4.6.1	Standaardtekst en beschikkingen	41
4.6.2	In aftrek beperkte geactiveerde rente en voortwenteling latere jaren	41
4.6.3	Verrekenen voort te wentelen rente in een later jaar	42
4.7	Artikel 15b, zesde lid (Wettelijke definities)	42
4.7.1	Artikel 15b, zesde lid, onderdeel a (geldlening of Met Een Geldlening Vergelijkbare Overeenkomst ("MEGVO"))	42
4.7.2	Artikel 15b, zesde lid, onderdeel b (kosten ter zake van geldleningen en ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen)	46
4.7.3	Artikel 15b, zesde lid, onderdeel c (valutare resultaten ter zake van geldleningen, alsmede resultaten ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen)	48
4.7.4	Artikel 15b, zesde lid, onderdeel d (geactiveerde rente)	50
4.7.5	Artikel 15b, zesde lid, onderdeel e (bedragen van dubbel in aanmerking genomen inkomen)	50
4.8	Artikel 15b, zevende lid (rekenregel geactiveerde rente)	51
4.8.1	Uitwerking rekenregel als het in aftrek beperkte positieve saldo aan renten bestaat uit reguliere rente en geactiveerde rente	51
4.9	Capita Selecta	53
4.9.1	Verschil tussen een artikel 10a-correctie of artikel 15b-correctie	53
4.9.2	Gevolgen onjuiste rubricering eenmalige financieringskosten in de aangifte voor saldo aan renten artikel 15b	54
4.9.3		
4.9.4	Toepassingsbereik art. 15b en objectvrijstelling	55

1 Inleiding

Artikel 15b Wet Vpb is per 1 januari 2019 ingevoerd.¹ Het artikel betreft kort gezegd een generieke renteaftrekbeperking op basis waarvan het saldo van de rentelasten en de rentebaten slechts aftrekbaar is tot ten hoogste 20% van de gecorrigeerde winst tenzij het saldo niet meer bedraagt dan een bedrag van € 1.000.000. Het percentage van 20% is per 1 januari 2022 van toepassing.² Voor de jaren 2019 tot en met 2021 bedroeg dit percentage 30%.

De Nederlandse regeling streeft een tweetal doelen na met de implementatie van artikel 15b Wet Vpb. Het betreft enerzijds het voldoen aan ATAD 1 en het onderliggende doel om belastingontwijking te bestrijden, en anderzijds om tot een meer gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen te komen.³ In dit verband is de earningsstrippingmaatregel in Nederland robuust geïmplementeerd. Robuust wil zeggen dat er geen gebruik is gemaakt van uitzonderingsmogelijkheden die ATAD 1 biedt.

Omdat er geen uitzonderingen zijn opgenomen konden bij de implementatie van de earningsstrippingmaatregel enkele specifieke bepalingen in de Wet Vpb worden afgeschaft. Het betreft artikel 13l Wet Vpb inzake bovenmatige deelnemingsrente, artikel 15ad Wet Vpb inzake excessieve renteaftrek met betrekking tot overnameholdings en artikel 20, vierde tot en met het zesde lid, inzake de verliesverrekening van houdster- en financieringsmaatschappijen.

Artikel 15b Wet Vpb kent diverse samenhangende en flankerende maatregelen. In dit verband wordt gewezen op de artikelen 15aha Wet Vpb (voorvoegingsrenten fiscale eenheid), 15abh (ontvoegingsrenten fiscale eenheid), 15ba Wet Vpb (regeling ter voorkoming van handel in rentelichamen), 15bb Wet Vpb (vaststellingsbeschikking voortgewentelde rente) en 15bc Wet Vpb (verrekeningsbeschikking voortgewentelde renten). In dit document wordt slechts beperkt ingegaan op deze artikelen. Deze artikelen behoren overigens ook niet tot het werkkterrein van de CTC, maar van verschillende Kennisgroepen.

Het vervolg van deze syllabus bestaat uit de volgende hoofdstukken. In hoofdstuk 2 wordt de werking van artikel 15b Wet Vpb uiteengezet. Dit hoofdstuk vormt het theoretisch kader en dient ter inhoudelijke inleiding. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de positie van artikel 15b Wet Vpb in de aangifte vennootschapsbelasting. In hoofdstuk 4 wordt aandacht besteed aan diverse opgekomen vraagstukken.

¹ Wet van 19 december 2018 tot wijziging van enige wetten in verband met enkele maatregelen voor het bedrijfsleven (Wet bedrijfsleven 2019), Stb. 2018, 505, Kamerstukken 35 028.

² Wet van 22 december 2021 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2022), Staatsblad 2021, 651, Kamerstuk 35 927.

³ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 39.

2 De werking van artikel 15b

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de werking van artikel 15b Wet Vpb. In paragraaf 2.2 is de wettekst per 1 januari 2022 opgenomen van artikel 15b Wet Vpb en de daarbij relevante bepalingen. In paragraaf 2.3 en verder wordt ingegaan op de uitwerking van de artikelen.

2.2 Wettekst 2022

2.2.1 Artikel 15b, Wet Vpb 1969

1. Bij het bepalen van de in een jaar genoten winst komt het saldo aan renten niet in aftrek voor zover dat meer bedraagt dan het hoogste van de volgende bedragen:
 - a. 20% van de gecorrigeerde winst;
 - b. € 1.000.000.
2. Het saldo aan renten is het bedrag aan rentelasten ter zake van geldleningen verminderd met het bedrag aan rentebaten ter zake van geldleningen, welke rentelasten en rentebaten zonder toepassing van dit artikel en vóór toepassing van de artikelen 15be en 15bf in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst. Het saldo aan renten bedraagt ten minste nihil.
3. De gecorrigeerde winst, bedoeld in het eerste lid, is de winst zoals die zonder toepassing van het eerste lid wordt bepaald:
 - a. vermeerderd met het bedrag van de afschrijvingen op een bedrijfsmiddel van het jaar zoals dat zonder toepassing van het zevende lid wordt bepaald;
 - b. vermeerderd met het bedrag van de afwaarderingen tot lagere bedrijfswaarde van een bedrijfsmiddel van het jaar en verminderd met het bedrag van de terugnamen van afwaarderingen tot lagere bedrijfswaarde van een bedrijfsmiddel van het jaar; en
 - c. vermeerderd met het saldo aan renten van het jaar, met uitzondering van het in dat saldo begrepen bedrag aan renten ter zake van geldleningen als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d; waarbij de gecorrigeerde winst ten minste op nihil wordt gesteld.
4. Onder het saldo aan renten worden niet begrepen rentelasten ter zake van geldleningen en rentebaten ter zake van geldleningen voor zover die deel uitmaken van winst uit een andere staat als bedoeld in artikel 15e waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten van toepassing is.
5. Voor zover in een jaar het saldo aan renten ingevolge het eerste lid niet in aftrek komt, wordt dat voortgewenteld naar het volgende jaar en komt dat in aftrek bij het bepalen van de winst van dat jaar, voor zover het saldo aan renten van dat jaar lager is dan het hoogste van de bedragen, bedoeld in het eerste lid. Het in aftrek brengen van saldi aan renten die ingevolge het eerste lid niet in aftrek zijn gekomen, geschiedt in de volgorde waarin die saldi zijn ontstaan. De inspecteur stelt het voort te wentelen saldo aan renten van een jaar vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

6. Voor de toepassing van dit artikel:
 - a. wordt onder een geldlening verstaan: een vordering of schuld die voortvloeit uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst;
 - b. worden onder rentelasten ter zake van geldleningen mede begrepen: kosten ter zake van geldleningen en ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen;
 - c. worden onder rentelasten ter zake van geldleningen en rentebaten ter zake van geldleningen mede begrepen: valutaresultaten ter zake van geldleningen, alsmede resultaten ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen;
 - d. worden onder rentelasten ter zake van geldleningen mede begrepen: renten ter zake van geldleningen die vóór toepassing van het zevende lid als voortbrengingskosten van een activum worden geactiveerd, waarbij buiten beschouwing blijft dat die renten niet als zodanig in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst;
 - e. worden onder rentelasten ter zake van geldleningen mede begrepen: bedragen van dubbel in aanmerking genomen inkomen die op grond van artikel 12af, eerste lid, in aftrek komen bij het bepalen van de winst, voor zover deze bedragen door de toepassing van artikel 12af, tweede of derde lid, worden geacht te bestaan uit renteaftrek, onderscheidenlijk uit rentebaten.
7. Voor zover een bedrag aan renten als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d, meer bedraagt dan het hoogste van de bedragen, bedoeld in het eerste lid, worden die renten in afwijking van artikel 8 juncto artikel 3.25 en 3.29b van de Wet IB 2001, niet geactiveerd als voortbrengingskosten van het activum en komen die renten niet in aftrek bij het bepalen van de in een jaar genoten winst. Daarbij geldt dat indien het saldo aan renten in een jaar naast uit renten ter zake van geldleningen als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d, bestaat uit overige rentelasten ter zake van geldleningen, die overige rentelasten in dat jaar bij voorrang niet in aftrek komen.

2.2.2

Artikel 15ba

1. Indien aannemelijk is dat in vergelijking met het begin van het oudste jaar waarvan een saldo aan renten als bedoeld in artikel 15b nog niet volledig in aftrek is gekomen, het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd, worden de saldi aan renten die zijn ontstaan vóór het tijdstip waarop de wijziging heeft plaatsgevonden, in afwijking in zoverre van artikel 15b, vijfde lid, niet meer in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst na het tijdstip van de bedoelde wijziging. Het saldo aan renten dat in het jaar waarin de wijziging, bedoeld in de eerste zin, heeft plaatsgevonden, is ontstaan na het tijdstip waarop die wijziging heeft plaatsgevonden, wordt in dat jaar niet in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst genoten vóór het tijdstip van die wijziging. Voor de toepassing van de eerste en de tweede zin worden het saldo aan renten en de gecorrigeerde winst vóór en na het tijdstip van de wijziging, bedoeld in de eerste zin, in het jaar waarin de wijziging, bedoeld in de eerste zin, heeft plaatsgevonden afzonderlijk bepaald en wordt het bedrag, genoemd in artikel 15b, eerste lid, onderdeel b, in dat jaar naar tijdsgelang in aanmerking genomen.
2. Voor de toepassing van het eerste lid is artikel 20a, tweede tot en met achtste lid, tiende lid, onderdelen a, b en c, en elfde lid, van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat voor de overeenkomstige toepassing van

artikel 20a, vierde, zesde, zevende en elfde lid, voor verlies wordt gelezen: saldo aan renten.

2.2.3 *Artikel 15bb*

1. De inspecteur stelt het bedrag van het voort te wentelen saldo aan renten, bedoeld in artikel 15b, vijfde lid, vast bij voor bezwaar vatbare beschikking, gelijktijdig met de aanslag over het jaar waarin dat saldo is ontstaan. Het bedrag, bedoeld in de eerste zin, wordt op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.
2. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het bedrag, bedoeld in het eerste lid, te hoog is vastgesteld, kan de inspecteur de beschikking, bedoeld in dat lid, herzien bij voor bezwaar vatbare beschikking. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor herziening opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Artikel 16, tweede lid, aanhef en onderdeel c, derde lid en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing.

2.2.4 *Artikel 15bc*

1. Het voortgewentelde saldo aan renten dat ingevolge artikel 15b, vijfde lid, in aftrek komt bij het bepalen van de winst van een jaar wordt door de inspecteur, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar, vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.
2. Het bedrag van het in aftrek gekomen voortgewentelde saldo aan renten wordt op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.
3. Rechtsmiddelen tegen de beschikking, bedoeld in het eerste lid, kunnen uitsluitend betrekking hebben op de toepassing van de artikelen 15b, vijfde lid, en 15ba.

2.2.5 *Artikel 15aha*

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen de voor het voegingstijdstip van een maatschappij ontstane saldi aan renten die zijn voortgewenteld naar het volgende jaar (voorvoegingsrenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid van een jaar voor zover:
 - a. bij de fiscale eenheid in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
 - b. die maatschappij aannemelijk maakt dat er bij haar in dat jaar ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten zou bestaan, indien zij geen deel zou uitmaken van de fiscale eenheid.
2. Indien een bestaande fiscale eenheid wordt uitgebreid of indien een bestaande fiscale eenheid wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid, komen voorvoegingsrenten van die bestaande fiscale eenheid in aftrek bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid van een jaar voor zover:
 - a. bij de fiscale eenheid in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en

- b. de maatschappijen die direct voorafgaande aan dat voegingstijdstip tot de bestaande fiscale eenheid behoorden aannemelijk maken dat er in dat jaar ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten zou bestaan, indien zij geen deel zouden uitmaken van de fiscale eenheid.
- 3. Het eerste en tweede lid vinden geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorvoegingsrenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorvoegingsrenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
- 4. Met betrekking tot het in aftrek brengen van voorvoegingsrenten, bedoeld in het eerste en tweede lid, wordt in artikel 15ba voor de belastingplichtige gelezen: de maatschappij, onderscheidenlijk de bestaande fiscale eenheid die wordt uitgebreid, of de bestaande fiscale eenheid die wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid.
- 5. Voor de toepassing van artikel 15ba, tweede lid, worden de werkzaamheden die na het begin van het oudste jaar, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, binnen een fiscale eenheid van de ene maatschappij zijn overgedragen aan een andere maatschappij, gedurende het bestaan van de fiscale eenheid tussen die maatschappijen nog in aanmerking genomen bij de overdragende maatschappij.
- 6. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

2.2.6 Artikel 15ahb

- 1. Vanaf het ontvoegingstijdstip van een dochtermaatschappij worden voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, de volgende voortgewentelde saldi aan renten (ontvoegingsrenten) in aanmerking genomen bij het bepalen van de door die dochtermaatschappij na dat tijdstip genoten winst:
 - a. de voorvoegingsrenten van die maatschappij; en
 - b. de voortgewentelde saldi aan renten van de fiscale eenheid voor zover aannemelijk wordt gemaakt dat die saldi bij die maatschappij zouden zijn ontstaan, indien zij geen deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid, waarbij geen rekening wordt gehouden met het bedrag, genoemd in artikel 15b, eerste lid, onderdeel b.
- 2. Het eerste lid, onderdeel b, vindt slechts toepassing indien de maatschappij, bedoeld in dat onderdeel, en de moedermaatschappij daarom verzoeken.
- 3. In afwijking van het eerste lid worden ontvoegingsrenten niet in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst van de ontvoegde dochtermaatschappij voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om ontvoegingsrenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het

verruimen van de mogelijkheid om ontvoegingsrenten in aftrek te brengen, indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.

4. Het verzoek, bedoeld in het tweede lid, wordt gedaan bij de aangifte van de moedermaatschappij over het laatste jaar waarin de dochtermaatschappij nog deel uitmaakt van de fiscale eenheid. De inspecteur stelt de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen voortgewentelde saldi aan renten van de fiscale eenheid vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Artikel 15bb, tweede lid, is daarbij van overeenkomstige toepassing. De voortgewentelde saldi aan renten, bedoeld in de tweede zin, verminderen de voortgewentelde saldi aan renten van de fiscale eenheid en de inspecteur herzielt de beschikking, bedoeld in artikel 15b, vijfde lid, dienovereenkomstig.
5. Vanaf het ontvoegingstijdstip, bedoeld in het eerste lid, worden voortgewentelde saldi aan renten die ingevolge artikel 15b, vijfde lid, in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst van de ontvoegde dochtermaatschappij, niet in aanmerking genomen bij het bepalen van de winst van de fiscale eenheid, onderscheidenlijk de moedermaatschappij.
6. Ten aanzien van een ontvoegde dochtermaatschappij die bij de toepassing van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, voortgewentelde saldi aan renten van de fiscale eenheid in aanmerking mag nemen, wordt in artikel 15ba voor de belastingplichtige gelezen: de maatschappij.

2.3 Uitwerking van artikel 15b

2.3.1 Hoofdregel (op basis van de wettekst 2022)

Op grond van het eerste lid van artikel 15b Wet Vpb komt bij het bepalen van de in een jaar genoten winst het saldo aan renten niet in aftrek voor zover dat meer bedraagt dan het hoogste van de volgende bedragen:

- a. 20% van de gecorrigeerde winst of
- b. € 1.000.000.

In dit verband wordt ook wel gesproken over de '*drempel*' van artikel 15b. In dit document wordt het begrip '*aftrekruimte*' gehanteerd. De kernbegrippen binnen artikel 15b betreffen het saldo aan renten en de gecorrigeerde winst. Artikel 15b is een generieke renteaftrekbepanking en werkt in feite met een rekenregel. Deze rekenregel bestaat uit verschillende stappen, die in het eerste tot en met het derde lid worden beschreven. De rekenregel bestaat kort gezegd uit vier stappen:

Stap 1:

Bepaal het saldo aan de renten: rentelasten minus rentebaten, maar tenminste nihil.

Stap 2:

Bepaal de gecorrigeerde winst, maar ten minste nihil:

	winst voor giftenaftrek
	+ saldo aan renten, met uitzondering van de
geactiveerde rente	
	+ afschrijvingen
	+ afwaarderingen van bedrijfsmiddelen
	-/- de terugname van afwaarderingen van
bedrijfsmiddelen	

	gecorrigeerde winst

Stap 3:

Bepaal de aftrekruijnte, dit is de hoogste van:

- 20 % van de gecorrigeerde winst
- € 1.000.0000

Stap 4:

De niet aftrekbare rente bedraagt het saldo aan renten verminderd met de aftrekruijnte, maar is ten minste nihil.

Eventuele niet aftrekbare rente wordt op grond van het vijfde lid van artikel 15b onbeperkt voortgewenteld naar de toekomst. Voor zover in een later jaar de aftrekruijnte groter is dan het saldo aan renten, bestaat er de ruimte om in het verleden in aftrek beperkte rente alsnog in aftrek te brengen.

Hierna wordt nader ingegaan op de hiervoor genoemde kernbegrippen.

2.3.2 *Saldo aan renten*

2.3.2.1 Wettelijk kader

Het saldo aan renten is volgens het tweede lid van artikel 15b het bedrag aan rentelasten ter zake van geldleningen verminderd met het bedrag aan rentebaten ter zake van geldleningen. Artikel 15b kent een eigen toetsingskader om te bepalen of er sprake is van een rentelast of rentebate. Deze rentelasten en rentebaten tellen alleen mee voor zover ze zonder toepassing van dit artikel en vóór toepassing van de minimumkapitaalregeling banken en verzekeraars (artikelen 15be en 15bf) in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst. Het tweede lid vermeldt ook dat het saldo aan renten ten minste nihil bedraagt. Op deze wijze wordt expliciet duidelijk gemaakt dat de rekenregel van artikel 15b niet tot gevolg heeft dat een eventueel negatief saldo aan renten (de rentebaten zijn groter dan de rentelasten) zou zijn vrijgesteld.

Het tweede lid spreekt over rentelasten- en baten ter zake van geldleningen. Het begrip geldlening wordt separaat gedefinieerd en wordt verderop behandeld. Van belang is om te benadrukken dat artikel 15b een generieke maatregel betreft en aldus van toepassing is op rentelasten- en baten op zowel interne als externe geldleningen. In tegenstelling tot bijvoorbeeld artikel 10a Wet Vpb is de reden voor het aangaan van de geldlening en het samenhangende doel voor de toepassing van

artikel 15b niet relevant. Wel is vereist dat de rentelasten en rentebaten in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst. Hiermee wordt de samenloop met andere wettelijke bepalingen geregeld. Dit betekent namelijk dat renten die bijvoorbeeld op grond van artikel 8b, artikel 10, eerste lid, onderdeel d, artikel 10a of artikel 10b van de Wet Vpb buiten de winst zijn gebleven (reeds niet in aftrek zijn gekomen op grond van andere renteaftrekbeperkingen) niet als renten voor 15b worden aangemerkt. Ten aanzien van de objectvrijstelling is expliciet geregeld in artikel 15b, vierde lid, dat onder het saldo aan renten niet worden begrepen renten die op grond van artikel 15e Wet Vpb zijn vrijgesteld. Dit zijn rentebaten en rentelasten die in het vrijgestelde v.i.-inkomen zijn begrepen.

In het zesde lid van artikel 15b zijn enkele aanvullende wettelijke ficties opgenomen. Zo bepaalt onderdeel b dat onder rentelasten mede worden begrepen de kosten ter zake van geldleningen en ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen. In de memorie van toelichting is opgemerkt dat in dit verband gedacht moet worden aan afsluitkosten, advieskosten, kosten van bemiddeling, kosten ter zake van het opstellen van een overeenkomst van geldlening, registratiekosten, afsluitprovisies, garantieprovisies en boeterente.⁴

Onderdeel c bepaalt in vergelijkbare zin dat onder rentelasten en rentebaten mede worden begrepen de valutaresultaten ter zake van geldleningen, alsmede de resultaten ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen.

In onderdeel d is een bijzondere regeling opgenomen voor rente die geactiveerd is als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel. Onder rentelasten ter zake van geldleningen worden mede begrepen renten ter zake van geldleningen die voor toepassing van het zevende lid als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel worden geactiveerd. Hierbij blijft buiten beschouwing dat deze renten niet in aanmerking zijn genomen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst. Dit vormt derhalve een uitzondering op de hoofdregel dat de rente in aanmerking genomen moet worden bij het bepalen van de winst. De achtergrond hiervan is het voorkomen dat rentelasten door middel van activering als bedrijfsmiddel niet onder de reikwijdte van de aftrekbeperking zouden vallen, maar wel door afschrijving ten laste van de winst gebracht zouden kunnen worden. Hoewel gesproken wordt over de renten ter zake van geldleningen, is in de parlementaire geschiedenis bevestigd dat ook (geactiveerde) kosten ter zake van geldleningen onder de bepaling van geactiveerde rente vallen.⁵

Onderdeel e is per 1 januari 2021 toegevoegd aan het zesde lid en bevat eveneens een bijzondere regeling die bepaalt dat onder rentelasten mede worden begrepen bedragen van dubbel in aanmerking genomen inkomen die op grond van artikel 12af, eerste lid, in aftrek komen bij het bepalen van de winst, voor zover deze bedragen door de toepassing van artikel 12af, tweede of derde lid, worden geacht te bestaan uit rentelasten, onderscheidenlijk rentebaten.⁶ Het gaat derhalve om situaties waarin in eerste instantie een bedrag in aftrek is beperkt op grond van de hybride mismatch maatregelen, maar waar dit bedrag op een later tijdstip alsnog in aftrek gebracht kan worden omdat sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen. Uiteraard geldt hier eerst de toerekeningsregel van artikel 12af.

Om de toerekeningsregel van artikel 12af verder toe te lichten volgt op de volgende pagina een voorbeeld⁷.

⁴ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3.

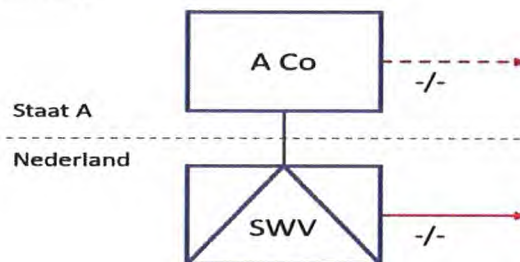
⁵ Nota naar aanleiding van het Verslag, Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 7.

⁶ Overige Fiscale Maatregelen 2021 (Stb. 2020, 542).

⁷ Tweede Kamer, vergaderjaar 2020–2021, 35 573, nr. 3

Voorbeeld:

De toepassing van het voorgestelde tweede lid van artikel 12af Wet Vpb 1969 kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht. In dit voorbeeld is sprake van een eerdere aftrekbeperking door toepassing van artikel 12aa, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969. De evenredigheidsbenadering van het voorgestelde derde lid van genoemd artikel 12af werkt – mutatis mutandis – op eenzelfde manier uit in gevallen waarbij er sprake is van eerdere toepassing van artikel 12ab Wet Vpb 1969. Daarnaast zal in dit voorbeeld de toepassing van de voorgestelde (hierna toegelichte) wijziging van artikel 15b Wet Vpb 1969 worden toegelicht.

Voorbeeld 1

In dit voorbeeld participeert A Co, gevestigd in Staat A, in SWV, gevestigd in Nederland. In jaar 1 heeft SWV 100 aan rentelasten en 50 aan royaltykosten. Nederland beschouwt SWV als niet-transparant en als in Nederland gevestigd. De rentelasten en royaltykosten zijn derhalve aftrekbaar in Nederland. Staat A beschouwt SWV als transparant en betreft het resultaat van SWV bij A Co in de heffing. Dit betekent dat de rentelasten en royaltykosten in beginsel ook op niveau van A Co aftrekbaar zijn. Staat A is geen EU-lidstaat en kent geen met de hybridemismatchmaatregelen vergelijkbare bepaling die de aftrek van de rente en royaltykosten op het niveau van A Co beperkt. De rentelasten en royaltykosten komen hierdoor in jaar 1 dubbel in aftrek. Daarnaast heeft SWV ook inkomsten. In jaar 1 heeft SWV inkomsten van 110, die door Nederland volledig worden toegewezen aan SWV in jaar 1. Staat A constateert ook een inkomen van 110, maar wijst 60 toe aan jaar 1 en 50 aan jaar 2. In jaar 2 heeft SWV 120 aan rentelasten en 120 aan royaltykosten. De rentelasten en royaltykosten zijn in beginsel wederom zowel aftrekbaar in Nederland als in staat A, waardoor ook in jaar 2 sprake is van dubbele aftrek. Daarnaast heeft SWV in jaar 2 een inkomen van 180, dat door Nederland volledig wordt toegewezen aan SWV in jaar 2. Staat A constateert ook een inkomen van 180, maar wijst 75 toe aan jaar 2 (waardoor het totale inkomen in jaar 2 in Staat A 125 bedraagt) en 105 toe aan jaar 3. In jaar 3 heeft SWV geen inkomsten of kosten.

Cijfermatig kan dit als volgt worden weergegeven:

	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3
A Co (Staat A)			
Inkomen A Co	60	125	105
Rentelasten A Co	(100)	(120)	-
Royaltykosten A Co	(50)	(120)	-
SWV (Nederland)			
Inkomen SWV	110	180	-
Rentelasten SWV	(100)	(120)	-
	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3
Royaltykosten SWV	(50)	(120)	-

2.3.2.2 Rentebegrip

Ondanks de uitgebreide wettelijke bepalingen ten aanzien van het begrip 'saldo aan renten' is het begrip 'rente' als zodanig niet expliciet gedefinieerd in artikel 15b. In de parlementaire geschiedenis heeft de wetgever echter aangegeven dat conform de ATAD 1 richtlijn aan de begrippen "financieringskosten", "rentelasten" en "rentebaten" een economische uitleg gegeven moet worden.⁸ Hierbij is aangegeven dat rente in feite de vergoeding is voor het ter beschikking stellen van geld.

2.3.3 Overeenkomst van geldlening of daarmee vergelijkbare overeenkomst

Het zesde lid, onderdeel a, definieert het begrip geldlening als een vordering of schuld die voortvloeit uit de overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst. Het eerste lid van artikel 7:129 van het Burgerlijk Wetboek definieert de overeenkomst van geldlening als een kredietovereenkomst waarbij de ene partij, de uitlener, zich verbindt aan de andere partij, de lener, een som geld te verstrekken en de lener zich verbindt aan de uitlener een overeenkomstige som geld terug te betalen. In de parlementaire geschiedenis is ten aanzien van het begrip geldlening het volgende opgemerkt:⁹

Een geldlening betreft volgens deze definitie een vordering of schuld die voortvloeit uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst. Dat begrip beperkt zich daarmee niet tot geldleningen in civielrechtelijke zin, zoals bankkredieten en obligatieleningen, maar omvat tevens overeenkomsten die vergelijkbaar zijn met een overeenkomst van geldlening. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan financial lease en aan huurkoop. Onder meer reserves en voorzieningen vallen daarentegen niet onder een met een geldlening vergelijkbare overeenkomst. Voor de toepassing van genoemd artikel 15b is de fiscale kwalificatie van de geldverstrekking leidend. Een civielrechtelijke geldlening die fiscaalrechtelijk als eigen vermogen wordt aangemerkt, betreft derhalve geen geldlening voor de toepassing van dat artikel.

Volgens de wetgever kunnen financial lease en huurkoop als vergelijkbaar met een overeenkomst van geldlening worden beschouwd. In welke gevallen sprake is van een met een geldlening vergelijkbare overeenkomst is een rechtsvraag die op basis van de feiten en omstandigheden beantwoord dient te worden. Neem daarom bij twijfel contact op met de CTC. In hoofdstuk 4 wordt nader aandacht besteed aan de vraag of er sprake is van een met een geldlening vergelijkbare overeenkomst in de zin van artikel 15b.

Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat de fiscale kwalificatie van de geldlening leidend is.¹⁰ Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad is voor het antwoord op de vraag of een geldverstrekking fiscaal al dan niet als een kapitaalverstrekking heeft te gelden, als regel dat de civielrechtelijke vorm van die geldverstrekking beslissend is.¹¹ Indien de geldverstrekking naar civielrechtelijke maatstaven niet als verstrekking van aandelenkapitaal is aan te merken, heeft voor de fiscale kwalificatie van die geldverstrekking als uitgangspunt te gelden dat bepalend is of er een verplichting tot terugbetaling bestaat, waarbij irrelevant is of deze terugbetaling onzeker of voorwaardelijk is dan wel dat de geldverstrekker in geval van faillissement of ontbinding en vereffening van het vermogen van de

⁸ Kamerstukken I 2018/19, 35030, nr. E.

⁹ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 39.

¹⁰ Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 3, p. 39.

¹¹ HR 27 januari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3744, BNB 1988/217, HR 5 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:2, BNB 2018/60 en HR 15 mei 2020 ECLI:NL:HR:2020:874, BNB 2020/117.

geldnemer in gelijke rang deelt met de houders van preferente aandelen in de geldnemer. De vraag of een geldverstrekking fiscaal heeft te gelden als het verstrekken van eigen vermogen of vreemd vermogen behoort tot het werkveld van de Kennisgroep Bijzondere Winstbepalingen VPB.

2.3.4 Gecorrigeerde winst

Het begrip gecorrigeerde winst wordt in het derde lid van artikel 15b gedefinieerd. Voor het bepalen van de gecorrigeerde winst wordt uitgegaan van de winst, zoals die zonder toepassing van artikel 15b eerste lid Wet Vpb wordt bepaald.

Het uitgangspunt is dus de winst voor giftenaftrek. Dit heeft tot gevolg dat alle andere winstbepalingsregelingen, zowel grondslagverbredend als grondslagversmallend, zoals de niet aftrekbare kosten, de renteaftrekbeperkingen van de artikelen 10a en 10b Wet Vpb, correcties als gevolg van de toepassing van de hybride mismatchmaatregelen, de deelnemingsvrijstelling, de toepassing van de artikelen 13b en 13ba Wet Vpb, een liquidatieverlies, de objectvrijstelling, de investeringsaftrek, de innovatiebox, maar ook de wijzigingen in de toelaatbare fiscale reserves zoals de herinvesteringsreserve, allemaal reeds zijn meegenomen bij het bepalen van de winst voor giftenaftrek.

De gecorrigeerde winst wordt vervolgens als volgt berekend:

De winst voor giftenaftrek wordt:

- A. Vermeerderd met bedrag van de afschrijvingen op een bedrijfsmiddel van het jaar zoals dat zonder toepassing van het zevende lid wordt bepaald;
- B. Vermeerderd met het bedrag van de afwaarderings tot lagere bedrijfswaarde van een bedrijfsmiddel van het jaar en vermindert met bedrag van de terugnamen van afwaarderings tot lagere bedrijfswaarde van een bedrijfsmiddel van het jaar, en
- C. Vermeerderd met het saldo aan renten van het jaar, met uitzondering van het in dat saldo begrepen bedrag aan renten ter zake van geldleningen als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d (geactiveerde rente).

om tot de gecorrigeerde winst te komen. (waarbij de gecorrigeerde winst ten minste op nihil wordt gesteld)

De gedachte achter het bepalen van de aftrekkruimte aan de hand van de gecorrigeerde winst is dat daardoor de toegestane renteaftrek afhankelijk is van de belastbare economische activiteiten van de belastingplichtige.¹²

2.3.4.1 Ad A. afschrijvingen op bedrijfsmiddelen

Allereerst is het begrip bedrijfsmiddel van belang. In artikel 3.30 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB) worden de bedrijfsmiddelen omschreven als goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt. Of een vermogensbestandsdeel een bedrijfsmiddel vormt is afhankelijk van de feiten en

¹² Kamerstukken II 2018/19, 35030, 3

omstandigheden van het specifieke geval. Vragen over wat een bedrijfsmiddel is kunnen worden gesteld aan de Kennisgroep Winstbepaling.

2.3.4.2 Ad B. afwaarderingen tot lagere bedrijfswaarde

De waardering van bedrijfsmiddelen geschiedt op basis van goedkoopmansgebruik. Als waarderingsregel is door de Hoge Raad de zogenoemde minimumwaarderingsregel aanvaard.¹³ Deze regel bepaalt dat het bedrijfsmiddel wordt gewaardeerd tegen de kostprijs verminderd met de afschrijvingen, tenzij de bedrijfswaarde van het bedrijfsmiddel lager is. De bedrijfswaarde is vervolgens de hoogste van de directe en indirecte bedrijfswaarde. De directe bedrijfswaarde is de waarde van het bedrijfsmiddel bij verkoop aan een derde partij onder normale marktomstandigheden. Onder de indirecte bedrijfswaarde wordt verstaan de waarde, welke een verkrijger, bij overneming van de gehele onderneming, zou toekennen aan het afzonderlijke activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten.

Eventuele terugneming van een eerdere afwaardering naar lagere bedrijfswaarde verlaagt de gecorrigeerde winst. Die eerdere afwaardering heeft namelijk al tot een hogere gecorrigeerde winst geleid en daardoor tot een grotere aftrekruijnte. Vragen over het leerstuk van afwaarderingen naar lagere bedrijfswaarde kunnen worden gesteld aan de Kennisgroep Winstbepaling.

2.3.4.3 Ad C. vermeerderd met het saldo aan renten

Tot slot wordt het berekende saldo aan renten bijgeteld om tot de gecorrigeerde winst te komen. Hierbij is van belang dat de geactiveerde rente, die op grond van artikel 15b, zesde lid, onderdeel d, wel tot het saldo aan renten behoort, bij wijze van uitzondering niet wordt bijgeteld bij het bepalen van de gecorrigeerde winst. De reden hiervoor is dat de geactiveerde rente pas bij afschrijving ten laste van de winst wordt gebracht. Indien de geactiveerde renten volledig meegenomen zouden worden, zou dat dus leiden tot een te hoge gecorrigeerde winst en een te hoge aftrekruijnte.

2.3.5 Aftrekruijnte (drempel)

In de literatuur en parlementaire geschiedenis wordt gesproken over het begrip 'drempel'. In feite wordt daarmee de aftrekruijnte voor artikel 15b bedoeld. De aftrekruijnte (drempel) is de hoogste van 20% (per 1 januari 2022) van de gecorrigeerde winst of een bedrag van € 1.000.000.

Er is dus geen sprake van een franchise, zoals bijvoorbeeld artikel 13I Wet Vpb kende. De achtergrond van de aftrekruijnte is om tegemoet te komen aan de administratieve en nalevingslasten van de bepaling. In de parlementaire geschiedenis is de werking van de aftrekruijnte (op basis van de wettekst 2019) als volgt toegelicht.¹⁴

¹³ HR 15 februari 1956, nr. 12 649, BNB 1956/102.

¹⁴ Kamerstukken II 2018/19, 35030, 3

Bij een saldo aan renten van € 0,7 miljoen en een maximale aftrekkapaciteit (30% van de EBITDA) van € 0,5 miljoen is bij een drempel van € 1 miljoen het totale saldo aan renten van € 0,7 miljoen aftrekbaar.

Bij een saldo aan renten van € 1,7 miljoen en een maximale aftrekkapaciteit (30% van de EBITDA) van € 0,5 miljoen is bij een drempel van € 1 miljoen € 0,7 miljoen in het betreffende jaar van aftrek uitgesloten.

Bij een saldo aan renten van € 1,7 miljoen en een maximale aftrekkapaciteit (30% van de EBITDA) van € 1,5 miljoen, is € 0,2 miljoen in het betreffende jaar van aftrek uitgesloten. Aangezien de drempel van € 1 miljoen lager is dan de aftrekkapaciteit van 30% van de EBITDA is de drempel van € 1 miljoen in dit geval niet relevant.

Artikel 15b wordt toegepast per belastingplichtige. Een fiscale eenheid is voor de toepassing van artikel 15b één belastingplichtige. Voor zover het saldo aan renten hoger is dan de aftrekkruimte, is het saldo aan renten niet aftrekbaar.

2.3.6 *Toerekenen in aftrek beperkte rente aan te activeren rente*

In het zevende lid van artikel 15b is een bijzondere bepaling opgenomen voor de situatie waarin het saldo aan renten bestaat uit 'gewone' rente en uit geactiveerde rente. Voor zover het saldo aan renten zowel gewone renten als geactiveerde renten bevat, worden de gewone renten als eerste in aftrek beperkt en daarna pas de geactiveerde renten.

Voor zover een bedrag aan renten als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d, meer bedraagt dan het hoogste van de bedragen in het eerste lid (de aftrekkruimte), worden die renten in afwijking van artikel 8 Wet Vpb jo. artikel 3.25 en 3.29b Wet IB, niet geactiveerd als voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel. Dit betekent dat er een lagere (of geen) activering plaatsvindt van het bedrijfsmiddel. Met als gevolg een lagere (of geen) afschrijving van het bedrijfsmiddel. De niet geactiveerde voortbrengingskosten worden vervolgens aangemerkt als voort te wentelen rente.

2.3.7 *Voortwenteling*

Voor zover in een jaar het saldo aan renten ingevolge het eerste lid niet in aftrek komt, wordt dat saldo aan renten op grond van het vijfde lid van artikel 15b onbeperkt in de tijd voortgewenteld. Het saldo aan renten komt in het volgende jaar in aftrek bij het bepalen van de winst van dat jaar, voor zover het saldo aan renten van dat jaar lager is dan de hoogste van de bedragen, bedoeld in het eerste lid (de aftrekkruimte). Het in aftrek brengen van saldi aan renten die ingevolge het eerste lid niet in aftrek zijn gekomen, geschiedt in de volgorde waarin die saldi zijn ontstaan. In de parlementaire geschiedenis is (op basis van de wettekst 2019) hierbij het volgende voorbeeld gegeven.¹⁵

¹⁵ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3.

Gegevens jaar 1 (in miljoenen euro's)

Gecorrigeerde winst: 100

Saldo aan renten: 50

De belastingplichtige heeft in jaar 1 een saldo aan renten van € 50 miljoen. Op grond van het eerste lid van het voorgestelde artikel 15b Wet Vpb 1969 kan het hoogste van 30% van de gecorrigeerde winst (in het voorbeeld € 30 miljoen) en € 1 miljoen in aftrek worden gebracht. Van het totale saldo aan renten van € 50 miljoen wordt derhalve € 20 miljoen in het betreffende jaar van aftrek uitgesloten. Deze € 20 miljoen kan door de belastingplichtige in het volgende jaar in aftrek worden gebracht, voor zover daarvoor ruimte bestaat.

Gegevens jaar 2 (in miljoenen euro's)

Gecorrigeerde winst: 200

Saldo aan renten: 100

In jaar 2 kan de belastingplichtige van het saldo aan renten van € 100 miljoen van het betreffende jaar, op grond van het eerste lid van genoemd artikel 15b, maximaal € 60 miljoen ten laste van de winst van het betreffende jaar brengen (namelijk 30% van de gecorrigeerde winst van € 200 miljoen). Het niet-aftrekbare saldo aan renten van € 40 miljoen van jaar 2 kan door de belastingplichtige in aftrek worden gebracht in een volgend jaar. Aan het einde van jaar 2 bedragen de niet-aftrekbare saldi aan renten € 20 miljoen uit jaar 1 en € 40 miljoen uit jaar 2.

Gegevens jaar 3 (in miljoenen euro's)

Gecorrigeerde winst: 250

Saldo aan renten: 50

In jaar 3 kan de belastingplichtige het saldo aan renten van € 50 miljoen van het betreffende jaar volledig in aftrek brengen op grond van het eerste lid van genoemd artikel 15b, omdat 30% van de gecorrigeerde winst € 75 miljoen bedraagt.

Daarnaast resteert € 25 miljoen aan ruimte voor het in aftrek brengen van de niet-aftrekbare saldi aan renten uit de jaren 1 en 2. Het niet-aftrekbare saldo aan renten uit het oudste jaar, in het voorbeeld € 20 miljoen uit jaar 1, wordt eerst in aftrek gebracht. Vervolgens wordt € 5 miljoen van het niet-aftrekbare saldo aan renten uit jaar 2 in aftrek gebracht. Aan het einde van jaar 3 resteert een niet-aftrekbaar saldo aan renten uit jaar 2 van € 35 miljoen (namelijk € 20 miljoen + 40 miljoen -/- € 25 miljoen = € 35 miljoen).

2.3.8

Overgangsrecht artikel 15ad Wet Vpb (artikel 34h Wet Vpb)

Tot slot wijzen wij op artikel 34h Wet Vpb. Deze bepaling bevat overgangsrecht ten aanzien van de per 1 januari 2019 afgeschafte temporiserende renteaftrekbeperking voor excessief gefinancierde overnameholdings (artikel 15ad Wet Vpb). Kort gezegd bepaalt artikel 34h Wet Vpb dat de op grond van artikel 15ad Wet Vpb in aftrek beperkte rente die per 1 januari 2019 nog niet in aftrek is gebracht, wordt geconverteerd in een voortgewenteld saldo van renten als bedoeld in het vijfde lid van artikel 15b.

2.4 Flankerende maatregelen

2.4.1 *Artikel 15ba Wet Vpb (handel in rentelichamen)*

In artikel 15ba Wet Vpb is een antimisbruikbepaling opgenomen om de handel in rentelichamen tegen te gaan. Deze regeling is in grote lijnen vergelijkbaar met de antimisbruikbepaling om de handel in verlieslichamen tegen te gaan (artikel 20a Wet Vpb). De maatregel is per 1 januari 2020 ingevoerd. Rechtsvragen en helpdeskvragen over artikel 15ba Wet Vpb behoren tot het werkveld van de Kennisgroep Bijzondere Winstbepalingen VPB. Neem overigens gerust contact op met de CTC voor ondersteuning bij het bestrijden van mogelijke constructies gericht op het in aftrek brengen van voortgewentelde rente.

2.4.2 *Artikel 15bb Wet Vpb en 15bc Wet Vpb (beschikking bij voortwenteling)*

Het bedrag van het voort te wentelen saldo aan renten wordt op grond van artikel 15bb Wet Vpb bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Op grond van artikel 15bc Wet Vpb wordt het voortgewentelde saldo aan renten dat in een jaar in aftrek komt eveneens bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Beide beschikkingsbedragen worden afzonderlijk op het aanslagbiljet vermeld. Mocht het eerstgenoemde bedrag te hoog zijn vastgesteld dan kan de inspecteur die beschikking herzien, waarbij de regels omtrent navordering (nieuw feit, te kwader trouw etc.) van overeenkomstige toepassing zijn.

In artikel 15bc Wet Vpb is expliciet bepaald dat een bezwaar alleen kan zien op de toepassing van het vijfde lid van artikel 15b Wet Vpb dan wel op artikel 15ba Wet Vpb, derhalve op het vast te stellen voort te wentelen saldo aan renten dan wel op het niet langer verrekenbaar zijn van de voortgewentelde rente als gevolg van de toepassing van artikel 15ba Wet Vpb.

Rechtsvragen en helpdeskvragen over de toepassing van artikel 15bb Wet Vpb en 15bc Wet Vpb behoren tot het werkveld van de Kennisgroep Bijzondere Winstbepalingen Vpb.

2.4.3 *Artikel 15aha Wet Vpb en 15ahb Wet Vpb*

De artikelen 15aha Wet Vpb en 15ahb Wet Vpb bevatten respectievelijk bepalingen omtrent de voortwenteling van een saldo aan renten bij voeging in en ontvoeging uit een fiscale eenheid. De artikelen zijn inhoudelijk vergelijkbaar met de artikelen 15ae Wet Vpb en 15af Wet Vpb, de reeds bestaande bepalingen omtrent de verrekening van verliezen bij voeging in en ontvoeging uit een fiscale eenheid. De kerngedachte is dat het al dan niet aanwezig zijn van een fiscale eenheid niet moet kunnen leiden tot een verruiming van de aftrekbaarheid van het saldo aan renten.

Artikel 15aha Wet Vpb heeft betrekking op de aftrek van voorvoegingsrente door een fiscale eenheid als sprake is van een voortgewenteld saldo aan renten bij een maatschappij ten tijde van de voeging in een fiscale eenheid. Artikel 15ahb Wet Vpb heeft betrekking op het meegeven van een voortgewenteld saldo aan renten ingeval van ontvoeging van een dochtermaatschappij uit een fiscale eenheid, waarbij op het niveau van de fiscale eenheid aanspraak bestaat op voortgewentelde saldi aan renten.

Rechtsvragen en helpdeskvragen over de toepassing van artikel 15aha Wet Vpb en 15ahb Wet Vpb en de daarop berustende bepalingen in het Besluit fiscale eenheid 2003 behoren tot het werkveld van de Kennisgroep Reorganisatiefaciliteiten en Fiscale eenheden.

3 Artikel 15b in de aangifte en verdere administratieve verwerking

3.1 Artikel 15b in de aangifte

In de aangifte is in een aparte rekenmodule de mogelijkheid opgenomen om het saldo aan renten te bepalen. Deze rekenmodule ontleent zijn gegevens gedeeltelijk aan de aangifte zelf.

Generieke renteaftrekbepanking specificatie in de aangifte Vpb 2019

Naam: _____ RSIN/Fiscaal nummer: _____

1 Bepalen Saldo Rente		
Participeert u in een publiek-private samenwerking		
Gegevens ontleent uit de jaarrekening, winst- en verliesrekening, volgnr 1		
1a	Kosten van schulden aan groepsmaatschappijen	+
1b	Kosten van schulden aan participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen	+
1c	Kosten van schulden, andere rentelasten en soortgelijke kosten	+
1d	Som van de kosten van schulden volgens winst- en verliesrekening	(1a+1b+1c)
1e	Correctie op de kosten van schulden (geen rente ihkv ES maatregel)	-/-
1f	Som van de rente(kosten) van schulden	(1d -/- 1e)
Gegevens ontleent uit de jaarrekening, winst- en verliesrekening, volgnr 1		
1g	Opbrengsten van vorderingen op groepsmaatschappijen	+
1h	Opbrengsten van vorderingen op participanten en maatschappijen waarin wordt deelgenomen	+
1i	Opbrengsten van overige vorderingen	+
1j	Opbrengsten van banktegoeden	+
1k	Som van de opbrengsten van vorderingen volgens winst- en verliesrekening	-/-
1l	Correctie op de opbrengsten van schulden (geen rente ihkv ES maatregel)	-/-
1m	Som van de renteopbrengsten van vorderingen	(1k -/- 1l)
1n	Geactiveerde rente 15b lid 6 onderdeel d	+/-
1o	Rente als bedoeld in artikel 10a Vpb	(zie fiscale winstberekening)
1p	Vergoedingen en waardemutaties als bedoeld in artikel 10b Vpb	(zie fiscale winstberekening)
1q	Rente overnameschulder (2012-2018)	+/-
1r	Aftrekbare, voorheen getemporeerde, rente (Wet werken aan winst artikel VIIIc)	< 2007
1s	Saldo aan renten	
maximum van : 0 of Som van 1f min 1m plus 1n min 1o min 1p plus 1q plus 1r		

Omdat niet elk bedrag in de aangifte kosten respectievelijk opbrengsten van schulden zijn, kan belastingplichtige deze handmatig corrigeren in rubriek 1e en/of 1l.

Ook de geactiveerde rente (15b lid 6) wordt apart vermeld (rubriek 1n).

Verder moet rente die op grond van een andere regeling niet tot aftrek komt buiten het saldo renten worden gehouden. Hiervoor is rubriek 1o (10a rente) en rubriek 1p (10b rente).

Alleen in de aangifte 2019 zijn tevens twee rubrieken (1q en 1r) opgenomen om de oude artikel 15ad renten mee te kunnen nemen (overgangsrecht)

Vervolgens wordt de gecorrigeerde winst berekend.

2 Bepalen gecorrigeerde winst 15b (fiscale EBITDA) Bepalen grondslag earning stripping			
2a	Winst als uitgangspunt vóór toepassing renteaftrekbeperking	(winst voor toepassing giftenaftrek)	
Correcties om te komen tot de gecorrigeerde winst:			
Afschrijvingen			
Gegevens ontleent uit de jaarrekening, winst- en verliesrekening, volgnr 1			
17a	Goodwill, afschrijvingen		
17b	Overige immateriële vaste activa, afschrijvingen		
17c	Gebouwen en terreinen, afschrijvingen		
17d	Machines en installaties, afschrijvingen		
17e	Andere vaste bedrijfsmiddelen, afschrijving		
2f	Som van de afschrijvingen	(som 17a t/m 17e)	+/+
Waardeveranderingen 15b-3b			
2g	Afwaarderingen naar lagere bedrijfswaarde van bedrijfsmiddelen en verminderd met terugnamen van afwaarderingen naar lagere bedrijfswaarde van bedrijfsmiddelen.		+/+
2h	Saldo Rente 15b-3c (ten minste nihil)	Overname van 1s	+/+
2i	In het boekjaarjaar geactiveerde rente 15b-3c jo. 15b-6d	Overname van 1n	-/-
2j	Gecorrigeerde winst voor de toepassing artikel 15b, ten minste nihil		
Som van 2a plus 2f plus 2g min plus 2h min 2i			

Ook hier worden de meeste gegevens direct uit de aangifte gehaald, echter ook hier zijn correcties mogelijk die niet direct uit de aangifte zijn te halen.

Ten slotte wordt niet aftrekbare rente berekend.

3 Toepassing artikel 15b, berekenen (niet-)aftrekbare rente			
3a	Saldo rente (neem over)	Overname van 1s	
3b	Hoogste van (30% vd gecorrigeerde winst of vast bedrag € 1.000.000) (NB. Normbedrag bij Fuva omrekenen)		-
3c	Niet aftrekbare rente	naar winstberekening overnemen	= stallen
Maximum van 0 of Som van 3a min 3b			
3d	In aanmerking te nemen rente uit voorgaande jaar naar winstberekening overnemen		
Als 3c groter is dan 0, dan is 3d leeg.			
Als 3b groter is dan 3a, dan is 3d kleiner dan of gelijk aan 3b min 3a			
Bovenmatige deel wordt gecorrigeerd op de belastbare winst en gestald			
Indien ruimte, dan gestalde rente uit voorgaande jaren inputeren			
Samenstelling te verrekenen rente voorgaande jaar fiscale eenheid			
RSIN maatschappij	Boekjaar begin	Boekjaar eind	Verrekening rente

Vervolgens is in de aangifte vennootschapsbelasting in de vermogensvergelijking bij de Generieke renteaftrekbeperking (onderdeel 15) de niet aftrekbare rente van artikel 15b (15a) respectievelijk de voortgewentelde rente (15b) te vinden.

15 Generieke renteaftrekbeperking	
15a	Niet aftrekbare rente
15b	Aftrek rente voorgaande jaar (voortwenteling van niet-aftrekbare rente)

3.2

Artikel 15b in ABS

In ABS is in de winstbijlage de berekening van artikel 15b terug te vinden.

Voorbeeld presentatie in ABS

Kies Winstbijlage

ABS / Roodplegen / Heffingsgrondsl. keuze aang. onderdeel

BSN/Volnummer: [] 2019 3 jaar Oprechtingsdatum: []

Soort: Aangifte winst met bijlage Vpb Kenmerk: Definitieve aangifte BW Boekjaar: 01/2019-12/2019

Kies aangifteenonderdeel

Omschrijving	Ordernummer
Algemeen	
Vermogensvergelijking / afrekeningen / te betalen bedragen	
Winstbijlage	
Balans winst en verliesrekening	1
Balans winst en verliesrekening	2
Balans winst en verliesrekening	3
Balans winst en verliesrekening	4
Balans winst en verliesrekening	5
Balans winst en verliesrekening	6
Balans winst en verliesrekening	7

Kies heffingsgrondslagen sectie

Nummer	Omschrijving
720	Generieke renteaftrekbeperkingen
721	Bepalen gecorrigeerde winst art. 15b
722	Toepassing art. 15b
723	Specifieke bepalingen algemeen
724	Specifieke bepalingen kwalificatie
725	Gedragens maatregelen ouders
726	Winstafrekening

aan te selecteren van volgende:
 720 Generieke renteaftrekbeperkingen
 721 Bepalen gecorrigeerde winst art. 15b
 722 Toepassing art. 15b
 (druk op enter op om maximaal 10 te selecteren)

Resultaat:

720 Generieke renteaftrekbeperkingen		
Particulier in bestaan land openbare of anderszins project		
Som kosten schulden winst- en verliesrekening		
Correctie op de som van kosten van schulden		
Som van rente van schulden		
Som opbrengsten van verduurzaming winst- en verliesrekening		
Correctie op de som van opbrengsten van verduurzaming		
Som van rente van verduurzaming		
Rente gedeelte voorbelastingkosten gedeeltelijk		
Rente als bedoeld art. 10b Vpb		
Vergoeding en waardenvermindering volgens art. 10b Vpb		
Saldo aan renten		
721 Bepalen gecorrigeerde winst art. 15b		
Winst uitgangspunt onder toepassing renteaftrekbeperking		
Som afrekeningen winst- en verliesrekening		
Waardenvermindering immateriële en materiële vaste activa		
Saldo aan renten		
Rente gedeelte voorbelastingkosten gedeeltelijk		
Gecorrigeerde winst voor toepassing art. 15b		
722 Toepassing art. 15b		
Saldo aan renten		
Grens aftrekbeperking rente		
Aftrekbeperking rente		
In aanmerking te nemen rente voorgaande jaren:		
Samenstelling te verwerken rente voorgaande jaren:		
RSN maatschappij gestelde rente art. 15b		
boekjaar maatschappij rente art. 15b		
boekjaar maatschappij rente art. 15b		
verrekenende rente maatschappij art. 15b		

Ook is voorzien in het over een voegingstijdstip heen verrekenen van voortgewentelde rente.

En in de Vermogensvergelijking (fiscale winstberekening)

Nummer	Omschrijving
559	Vermogensvergelijking
563	Niet aftrekbare kosten en lasten
577	Niet-aftrekbare rente
581	Deelnemingsvrijstelling
584	Generieke renteaftrekbeperkingen
588	Belastbaar bedrag
589	Achtereewaartse verliesverrek VpB
597	Spec. niet-aftrekbare kosten en lasten

584 Generieke renteaftrekbeperkingen

Aftrekbeperking rente earningsstripping

Aftrekbeperking rente earningsstripping periode voor belangenwijziging

In aanmerking te nemen rente voorgaande jaren

Niet aftrekbare rente minimumkapitaalregeling

Ook in de Ja/Nee vragen kun je nog 15b rente tegenkomen.

514 Vragen in verband met de fiscale eenheid

Ja

Voeging met bestaande dochtermaatschappij

Ontvoeging van dochtermaatschappij

Beeindiging door ontbinding en vereffening van dochters

Verzoek meegeven verliezen art 15af Vpb

Verzoek voort te wentelen rente art 15ahb Vpb

Verzoek art 17 besluit fisc eenheid 2003

Verzoek meegeven verliezen art 17 besluit fisc eenheid 2003

3.3 Beschikkingen 15b

Rente die in enig jaar niet in aftrek kan worden gebracht, kan in een volgend jaar in aftrek komen indien en voor zover daar ruimte voor bestaat (de voortwenteling van artikel 15b, lid 5, Wet Vpb). Het *voort te wentelen* saldo aan renten wordt in ieder jaar waarin een dergelijk saldo ontstaat bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld, gelijktijdig met de aanslag over dat jaar (artikel 15b, lid 5, laatste volzin, Wet Vpb en art. 15bb, lid 1, Wet Vpb). Hieronder staat een voorbeeld van de tekst op de aanslag.

Voorbeeld vaststellingsbeschikking:

Beschikking vaststelling voort te wentelen saldo aan renten

Het voort te wentelen saldo aan renten als bedoeld in artikel 15b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bedraagt: € XXXXXXXXXX.

Dit is een voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld op grond van artikel 15bb, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Voorbeeld mededeling:

Mededeling nog verrekenbaar saldo aan renten:

Het totaalbedrag van het niet verrekenende saldo aan renten bedraagt thans € [REDACTED].

Dit is het totaalbedrag van het niet verrekenende saldo aan renten waarvoor de verrekeningstermijn nog niet is verstreken in het eerstvolgende jaar waarover u een aanslag of navorderingsaanslag zult ontvangen.

Let op.

De verrekening van het saldo aan renten is gebonden aan voorwaarden. Deze mededeling is geen voor bezwaar vatbare beschikking.

3.4

Verwerking staffels in EVBN

De gestaffelde rente is opgenomen in de administratie van EVBN.

In de nieuwe ICT omgeving ([REDACTED]) zijn de staffels van de belastingplichtigen te raadplegen:

[https://\[REDACTED\]](https://[REDACTED])

Op de volgende pagina zijn enkele schermpresentaties opgenomen zoals de nieuwe omgeving er uit komt te zien.

Raadplegen Staffeladministratie 0.0.4

Belastingplichtige

▼ Algemene gegevens

RSIN * [REDACTED] Bpl-naam

^ Staffeladministratie

De applicatie ondersteunt op dit moment alleen de Staffel Generieke renteaftrekbeperking.

> Staffel Generieke renteaftrekbeperking

Ga naar

- > RSA
- > Klantbeeld persoon
- > Klantbeeld entiteit

VOORBEELD SCHERMPRESENTATIE



**VOORBEELD
SCHERMPRESENTATIE**

Belastingplichtige

Algemene gegevens

RSIN Bpl-naam

Staffel Generieke renteaftrekbeperking

	Boekjaar begin	Boekjaar eind	Valuta	Gesold	Verreken	Actuele stand	Afrondingsverschil
✓							0
✓				0	0	0	
✓				0	0	0	

Algemene gegevens

RSIN Bpl-naam

Staffel Generieke renteaftrekbeperking

	Boekjaar begin	Boekjaar eind	Valuta	Gesold	Verreken	Actuele stand	Afrondingsverschil
✓			EUR				0
~	Boekjaar begin	Boekjaar eind	Valuta	Mutatie stelling	Mutatie verrekening		
			EUR				Soort
			EUR				Registratie
		EUR				Herziening	Dagtekening
		EUR				Aanwending	Soort aanslag
							DA / VDA
							1e NAV / VNA
							DA / VDA

4 Vraagstukken

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staan diverse vraagstukken centraal die opgekomen zijn bij de CTC, al dan niet naar aanleiding van praktijkcasussen. De vraagstukken zijn bewerkt en geanonimiseerd en staan gespecificeerd per lid en onderdeel van artikel 15b Wet Vpb. Houd er rekening mee dat de antwoorden in de betreffende praktijkcasussen zijn gebaseerd op de specifieke feiten en omstandigheden van de behandelde praktijkcasussen. Deze antwoorden zijn bedoeld om een indruk te krijgen van casuïstiek en niet om bestaande help- en rechtsvragen op te lossen. Neem bij twijfel of een vraag en antwoord van toepassing is in een casus, contact op met de CTC.

4.2 Artikel 15b, lid 1 (aftrekruijnte/drempel)

4.2.1 Aftrekruijnte en boekjaar

Vraag:

Hoe wordt de aftrekruijnte van artikel 15b, lid 1, Wet Vpb bepaald bij een kort of een lang boekjaar?

Antwoord:

Artikel 15b Wet Vpb wordt toegepast per boekjaar. Dat betekent dat dezelfde regels gelden, ongeacht of sprake is van een boekjaar dat langer of korter is dan 365 dagen. De aftrekruijnte van artikel 15b (de hoogste van 20% van de gecorrigeerde winst of € 1.000.000) wordt dus niet naar tijdgelang toegepast.

4.2.2 Aftrekruijnte en opknippen

Vraag:

Kan een belastingplichtige zich 'opknippen' waarbij activiteiten over meerdere zelfstandige vennootschappen worden ondergebracht om op deze wijze meermaals gebruik te maken van de aftrekruijnte?

Antwoord:

In de parlementaire geschiedenis is opgemerkt dat een belastingplichtige zich mogelijk kan opknippen in verschillende vennootschappen om op deze wijze meerdere keren te profiteren van de aftrekruijnte.¹⁶ De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat het onduidelijk is of, en zo ja in welke mate, dergelijke praktijken zich voor zullen gaan voordoen in de praktijk. De staatssecretaris heeft opgemerkt dat er wettelijke maatregelen kunnen worden genomen indien hier in de praktijk op ingespeeld wordt.

Verder is het de vraag of op gekunstelde wijze opknippen mogelijk kan worden bestreden met het toepassen van antimisbruikbepalingen in bijvoorbeeld de fusie- en splitsingsfaciliteiten of fraus legis. Neem daarom contact op met de Kennisgroep Reorganisatiefaciliteiten en Fiscale Eenheden en de CTC als je een dergelijke casus aantreft.

¹⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 12, Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 7, p. 21 en Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 14, p. 7.

4.2.3 Aftrekruijnte en fiscale eenheid

Vraag:

Moet de aftrekruijnte per fiscale eenheid of per afzonderlijke vennootschap worden toegepast?

Antwoord:

In de parlementaire geschiedenis is bevestigd dat artikel 15b op het niveau van de fiscale eenheid wordt toegepast.¹⁷ De spoedreparatiemaatregel fiscale eenheid van artikel 15, lid 16, Wet Vpb, is niet van toepassing op 15b Wet Vpb. In artikel 15, lid 16, Wet Vpb, is namelijk geen verwijzing opgenomen naar artikel 15b Wet Vpb.

4.3 Artikel 15b, tweede lid (saldo aan renten)

4.3.1 Rentebegrip algemeen

Vraag:

Hoe dient in het algemeen het begrip rente voor artikel 15b Wet Vpb geduid te worden?

Antwoord:

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever meent dat aan het begrip rente een economische uitleg gegeven moet worden.¹⁸ Hierbij is aangegeven dat rente in feite de vergoeding is voor het ter beschikking stellen van geld. Er kan echter twijfel bestaan of een bepaalde vergoeding of kostenpost rente in de zin van artikel 15b Wet Vpb vormt. In dit hoofdstuk worden enkele voorbeelden gegeven. Benader bij twijfel de CTC.

4.3.2 Belastingsschulden en belastingrente

Vraag:

Behoort belastingrente tot het rentesaldo?

Antwoord:

Nee. Bij een belastingsschuld is geen sprake van een met een geldlening vergelijkbare overeenkomst. In de parlementaire geschiedenis bij artikel 15ad (oud) en artikel 10d (oud) Wet Vpb wordt opgemerkt:¹⁹

'Belastingsschulden behoren niet tot de geldleningen. Ook reserves en voorzieningen vallen niet onder het begrip geldleningen, evenmin als bijvoorbeeld verplichtingen uit hoofde van verzekerings- en pensioenovereenkomsten.'

Dit betekent dus dat belastingrente en invorderingsrente niet tot het rentesaldo behoren.

4.3.3 Wettelijke rente

Vraag:

Hoort wettelijke rente tot het saldo aan renten voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb?

¹⁷ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 12.

¹⁸ Kamerstukken I 2018/19, 35030, nr. E.

¹⁹ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 89; Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 24 en Kamerstukken II 2003/04 29 210, nr. 8, p. 17-18.

Antwoord:

Ja. Wettelijke rente, geregeld in artikel 6:119 en 6:119a BW, is juridisch gezien een schadevergoeding die verschuldigd wordt omdat een verbintenis niet tijdig wordt nagekomen. Het liquiditeits- of rentenadeel dat hierdoor ontstaat, wordt op forfaitaire wijze vergoed. Wettelijke rente is uitsluitend van belang als in de overeenkomst geen bijzondere afspraken zijn gemaakt. In lijn met het economische rentebegrip wordt wettelijke rente tot het saldo aan renten gerekend, omdat degene aan wie de wettelijke rente is verschuldigd vanaf moment dat de onderliggende overeenkomst niet wordt nagekomen in feite de schuldenaar financiert.

4.3.4 *Negatieve rente*

Vraag:

Hoort negatieve rente tot het saldo aan renten voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord:

Ja. In de Memorie van Toelichting is hierover het volgende geschreven:²⁰

'Verder wordt opgemerkt dat de begrippen rentelasten ter zake van geldleningen en rentebaten ter zake van geldleningen algebraïsch worden opgevat. Zo vergroot een eventuele negatieve rentebate ter zake van een verstrekte geldlening het saldo aan renten, terwijl een positieve rentelast ter zake van een verschuldigde geldlening het saldo aan renten verkleint.'

4.3.5 *Boeterente*

Vraag:

Hoort betaalde boeterente tot het saldo aan renten voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord:

Ja. In de memorie van toelichting is boeterente, samen met afsluitkosten, advieskosten, kosten van bemiddeling, kosten ter zake van het opstellen van een overeenkomst van geldlening, registratiekosten, afsluitprovisies, garantieprovisies, als een voorbeeld gegeven van de kosten ter zake van een geldlening, zoals bedoeld in het zesde lid van artikel 15b Wet Vpb.²¹ Artikel 15b, zesde lid, Wet Vpb, heeft uitsluitend betrekking op rentelasten. Betaalde boeterente wordt dus niet als rente beschouwd, maar als kosten, en wordt daarom tot het saldo aan rente gerekend.

Let op: ontvangen boeterente behoort niet tot het saldo aan renten (als rentebate), maar behoort wel tot de winst.

4.3.6 *IFRS 16 (operational leaseovereenkomsten)*

Vraag:

Heeft IFRS 16 (betreft operational leaseovereenkomsten) invloed op de toepassing van artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord:

Voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb sluiten we aan bij de winst die is bepaald volgens goed koopmansgebruik. IFRS 16 is niet in overeenstemming met

²⁰ Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr 3

²¹ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3.

goed koopmansgebruik waardoor er geen rentelasten worden onderkend bij operational leaseovereenkomsten en heeft dus geen invloed op de toepassing van artikel 15b Wet Vpb.²²

4.3.7 CFC maatregel en rentebegrip

Vraag:

Worden besmette voordelen die op grond van de CFC maatregelen van artikel 13ab Wet Vpb tot de Nederlandse grondslag worden gerekend, bij de Nederlandse belastingplichtige gekwalificeerd als rentebate in de zin van artikel 15b Wet Vpb als die voordelen (deels) bestaan uit rentebaten bij de CFC?

Antwoord:

Nee. In de parlementaire geschiedenis is aangegeven dat besmette voordelen die op grond van de CFC maatregel van artikel 13ab Wet Vpb tot de Nederlandse grondslag worden gerekend voor zover die voordelen (deels) bestaan uit rentebaten bij de CFC, bij de Nederlandse belastingplichtige niet kwalificeren als een rentebate bij het berekenen van het saldo aan renten voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb.²³

4.3.8 Samenhangende waardering geldlening en ander vermogensbestanddeel

Vraag:

Wordt een valutaresultaat op een geldlening in aanmerking genomen bij het saldo aan renten als sprake is van een samenhangende waardering van die geldlening met een ander vermogensbestanddeel ten aanzien van het valutarisico?

Antwoord:

Nee. Indien zich met betrekking tot de waardeontwikkeling van een geldlening en een vermogensbestanddeel een zeer effectieve hedge voordoet, brengt goed koopmansgebruik met zich mee dat de geldlening en het vermogensbestanddeel in samenhang gewaardeerd moeten worden (vgl. onder andere BNB 2019/58, r.o. 3.1.3). Indien bijvoorbeeld een valutarisico op een dusdanige wijze is afgedekt dat een samenhangende waardering verplicht is, mag het afgedekte valutarisico het fiscale resultaat niet beïnvloeden (vgl. onder andere BNB 2019/58, r.o. 3.2.2.).

Volgens het tweede lid '[is] het saldo aan renten het bedrag aan rentelasten ter zake van geldleningen verminderd met het bedrag aan rentebaten ter zake van geldleningen, welke (...) in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst.'

Op grond van artikel 15b, lid 6, onderdeel c, Wet Vpb 'worden onder rentelasten ter zake van geldleningen en rentebaten ter zake van geldleningen mede begrepen: valutaresultaten ter zake van geldleningen (...).'

Onder het saldo aan renten als bedoeld in het tweede lid vallen dus ook valutaresultaten ter zake van geldleningen. Het uitgangspunt voor het saldo aan renten vormen de rentelasten en rentebaten ter zake van geldleningen die in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst.²⁴ Hierdoor worden rentebaten en rentelasten die na toepassing van de overige artikelen inzake de bepaling van de winst aftrekbaar/belastbaar zijn in aanmerking genomen. Hieronder valt onder meer artikel 8, lid 1, Wet Vpb, waarin o.a. wordt verwezen naar artikel 3.25 Wet IB 2001 op grond waarvan de 'in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik'. Het voorgaande brengt met zich mee dat bij een samenhangende waardering van een geldlening en een vermogensbestanddeel dat bijvoorbeeld niet onder de toepassing van art. 15b

²² <https://wetten.overheid.nl/BWBR0042985/2020-01-01>

²³ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 7,

²⁴ Vgl. Kamerstukken II 2018/19 35030, nr. 3, p. 37.

Wet Vpb valt, het valutaresultaat ter zake van deze geldlening niet tot het fiscale jaarwinst behoort en evenmin tot het saldo aan renten.

4.3.9 *Waardemutaties onder pari of boven pari uitgegeven obligatielening*

Vraag:

Behoren waardemutaties van een onder pari of boven pari uitgegeven obligatielening tot het saldo van renten?

Antwoord:

Ja. Bij een obligatielening die onder pari is uitgegeven is de fiscale boekwaarde lager dan de nominale terugbetalingsverplichting van de obligatie. Bij een obligatielening die boven pari is uitgegeven is de fiscale boekwaarde hoger dan de nominale terugbetalingsverplichting van de obligatie.

Er ontstaat een agio of disagio, wat vervolgens over de looptijd van de obligatie door middel van amortisatie of oprenting ten laste of ten gunste van de winst wordt gebracht. Dit kan op basis van de lineaire methode of de effectieve interestmethode. Op basis van de Memorie van Toelichting²⁵ vallen waardemutaties in de fiscale boekwaarden van geldleningen als gevolg van een agio of disagio onder het rentebegrip voor artikel 15b Wet Vpb.

4.3.10 *Sfeerovergang lening (van niet-belast naar belast)*

Vraag:

Hoe wordt een sfeerovergang van een lening van de niet-belaste sfeer naar de belaste sfeer behandeld voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb? Dit kan spelen bij een overheidslichaam dat belastingplichtig is geworden voor de Wet Vpb of bij immigratie van een Vpb-plichtig lichaam.

Antwoord:

Op het moment van het ontstaan van de belastingplicht dient een openingsbalans opgesteld te worden waarbij vorderingen en schulden tegen de waarde in het economische verkeer worden opgenomen. Deze situatie wordt hetzelfde behandeld als het uitgeven van een lening onder of boven pari. Dat betekent dat eventueel agio of disagio over de looptijd door middel van amortisatie of oprenting ten laste of ten gunste van de winst wordt gebracht en dus als rentelast of rentebate onder de toepassing van art. 15b valt. Dit kan op basis van de lineaire methode of de effectieve interestmethode.

4.3.11 *Waardemutaties van leningen na uitgifte*

Vraag:

Valt ook onder het rentebegrip van art. 15b het op- of afwaarderen van een schuldvordering na uitgifte (onder de huidige wettekst en de toelichting in de wetgeschiedenis)?

Antwoord:

Nee, in beginsel niet. Het na uitgifte op- of afwaarderen van een schuldvordering wordt onder de huidige wettekst en toelichting in de wetgeschiedenis behandeld als een waardemutatie die niet als een rentebate of rentelast wordt aangemerkt.

Een vermogenswinst of -verlies als gevolg van de vervreemding van een schuldvordering wordt bij de verkoper niet als rentebate of rentelast aangemerkt, terwijl een (latere) vermogensmutatie bij de koper van de schuldvordering in

²⁵ Kamerstukken I 2018/19, 35030, nr. E

bepaalde situaties (zie hierna) wel deels of geheel als rente(bate) kan worden gezien. Neem bij vragen contact op met de CTC.

4.3.12 Waardemutaties a pari uitgegeven obligatielening

Vraag:

Behoren waardemutaties van een a pari uitgegeven obligatielening tot het saldo van renten?

Antwoord:

Nee, in beginsel niet. Bij een obligatielening die a pari is uitgegeven is de fiscale boekwaarde gelijk aan de nominale terugbetalingsverplichting van de obligatie. In de parlementaire geschiedenis is ingegaan op de vraag of waardemutaties van vorderingen en schulden onder het rentebegrip vallen. Het antwoord op deze vraag is dat in beginsel waardeveranderingen van vorderingen en schulden geen invloed hebben op het saldo aan renten.²⁶

In dit verband is het volgende voorbeeld gegeven:²⁷

De leden van de fracties van de VVD en het CDA merken op dat de in ATAD1 neergelegde definities van «financieringskosten» en «rentebaten» wijzen in de richting van een economische invulling van deze begrippen. Deze leden vragen of deze benadering ook door het kabinet wordt gevolgd. Aanvullend merken deze leden op dat, naast de in de memorie van toelichting beschreven situatie waarin het (dis)agio op een geldlening al bij uitgifte aanwezig is, zich in de praktijk tal van situaties voordoen waarbij het (dis)agio optreedt doordat een geldlening door een andere partij dan de oorspronkelijke geldverstrekker wordt verkregen. Vervolgens vragen deze leden, aan de hand van uiteenlopende voorbeelden, om een verduidelijking van de definities «financieringskosten» en «rentelasten en rentebaten».

In de kern komen de vragen neer op de vraag in hoeverre het voor de fiscale winstbepaling gekozen waarderingsstelsel relevant is voor de invulling van de begrippen «financieringskosten» en «rentelasten en rentebaten» voor de toepassing van de earningsstrippingmaatregel. Door de toepassing van de earningsstrippingmaatregel wordt – kort gezegd – de aftrekbaarheid van het verschil tussen de rentelasten ter zake van geldleningen en rentebaten ter zake van geldleningen (saldo aan renten) beperkt. Het gaat hierbij om de rentelasten en rentebaten ter zake van vorderingen en schulden die voortvloeien uit een overeenkomst van geldlening of een daarmee vergelijkbare overeenkomst. Het kabinet onderschrijft dat – conform ATAD1 – een economische uitleg moet worden gegeven aan de begrippen «financieringskosten» en «rentelasten en rentebaten». Rente betreft in feite de vergoeding voor het ter beschikking stellen van geld. Het maakt daarbij niet uit of deze vergoeding in de vorm van een coupon of van een opwaardering wordt genoten. Aan de hand van het navolgende voorbeeld wordt geïllustreerd hoe het voorgaande uitwerkt.

Voorbeeld

Bedrijf A geeft in jaar 1 à pari een obligatielening – met een looptijd van 10 jaar – uit met een nominaal bedrag van 100 en een jaarlijkse rentecoupon van 3 aan vennootschapsbelastingplichtige B.

²⁶ Kamerstukken I 2018/19, 35030, nr. C

²⁷ Kamerstukken I 2018/19, 35030, nr. E.

Bedrijf A neemt jaarlijks de betaalde rente van 3 mee als rentelasten bij het bepalen van het saldo aan renten en B neemt de jaarlijks ontvangen rente van 3 mee als rentebaten bij het bepalen van het saldo aan renten.

In jaar 2 stijgt de marktrente. Als gevolg daarvan waardeert B de vordering op A af tot 80. Ook voor zover deze afwaardering fiscaal in aanmerking zou mogen worden genomen, heeft, dit verlies geen invloed op het saldo aan renten van A en het saldo aan renten van B. [voetnoot]

Eind jaar 3 verkoopt B de vordering op A aan C voor 70. B neemt een extra verlies van 10. Dit heeft geen invloed op het saldo aan renten van A en het saldo aan renten van B. C stelt de vordering te boek voor 70.

In jaar 4 tot en met jaar 10 neemt bedrijf A net zoals in voorafgaande jaren de betaalde rente van 3 als rentelasten mee bij het bepalen van het saldo aan renten. C neemt de ontvangen rente van 3 als rentebaten mee in het saldo aan renten. Voor C is ook de jaarlijkse waardeaan groei naar uiteindelijk 100 in jaar 10 rente, immers C heeft 70 betaald voor de lening die een nominale waarde heeft van 100.

Voetnoot: *Ook als B de vordering op A afwaardeert als gevolg van een verminderde kredietwaardigheid van A, verlaagt dit verlies de gecorrigeerde winst van B, maar heeft geen invloed op het rentesaldo van A en het rentesaldo van B. Hetzelfde geldt voor een eventuele latere belaste opwaardering door B van de vordering op A.*

In het voorbeeld koopt C de vordering op A van B voor een zakelijke prijs van 70. Deze prijs is lager dan de nominale waarde van de vordering. Dit komt doordat de marktrente voor vorderingen is gestegen. Het is onduidelijk of de uitwerking van het voorbeeld ook geldt wanneer de lagere prijs van de vordering is ontstaan door een daling van de kredietwaardigheid van partij A. De huidige stand van het denken is dat er beoordeeld moet worden wat de oorzaak is van de waardeverandering. Mogelijk dient een onderscheid gemaakt te worden tussen waardeveranderingen als gevolg van ontwikkelingen in de marktrente en waardeveranderingen door andere factoren, zoals de mutatie in de kredietwaardigheid van een belastingplichtige. De CTC verzoekt om casussen waarin deze problematiek speelt te melden.

4.3.13 *Waardemutaties extendible lening (lening met embedded derivaat)*

Vraag:

Zijn waardemutaties van een embedded derivaat in de vorm van een extendible lening onderdeel van het saldo aan renten?

Antwoord:

De CTC verzoekt dergelijke casussen te melden.

4.3.14 *Bijtellen negatief saldo aan renten volgens het derde lid, onderdeel c.*

Vraag:

Kan er voor de toepassing van artikel 15b, derde lid, onderdeel c, sprake zijn van een bij te tellen *negatief* saldo aan renten om tot de gecorrigeerde winst te komen?

Antwoord:

Ja. Als sprake is van geactiveerde rente kan het saldo aan renten volgens het tweede lid positief zijn en voor de toepassing van het derde lid, onderdeel c,

negatief. Het antwoord hangt af van de feiten en omstandigheden van de betreffende casus. Hieronder wordt aan de hand van een aantal sterk vereenvoudigde voorbeelden gepoogd om het een en ander te verduidelijken. Neem bij vragen contact op met de CTC.

Artikel 15b, tweede lid, Wet Vpb bepaalt het volgende: *'Het saldo aan renten is het bedrag aan rentelasten ter zake van geldleningen verminderd met het bedrag aan rentebaten ter zake van geldleningen, welke rentelasten en rentebaten zonder toepassing van dit artikel in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst. Het saldo aan renten bedraagt ten minste nihil.'*

Artikel 15b, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb bepaalt vervolgens het volgende: *'De gecorrigeerde winst, bedoeld in het eerste lid, is de winst zoals die zonder toepassing van het eerste lid wordt bepaald: (...) c. vermeerderd met het saldo aan renten van het jaar, met uitzondering van het in dat saldo begrepen bedrag aan renten ter zake van geldleningen als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d; waarbij de gecorrigeerde winst tenminste op nihil wordt gesteld.'*

Voorbeeld 1: zonder geactiveerde rente met een positief saldo aan renten (geen bijzonderheden)

Bij belastingplichtige is in 2019 vóór toepassing van artikel 15b Wet Vpb sprake van de volgende gegevens:

- Reguliere rentebaten € 2.500.000 (W&V)
- Reguliere rentelasten € 4.000.000 (W&V)

Vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b Wet Vpb

De vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b Wet Vpb luidt als volgt. Het beginvermogen is op nihil gesteld.

Eindvermogen:	-/- € 1.500.000
Beginvermogen:	€ nihil
Mutatie:	-/- € 1.500.000 (winst vóór toepassing 15b)

Het saldo aan renten bedraagt op grond van artikel 15b, lid 2, Wet Vpb:
 $€ 4.000.000 -/- € 2.500.000 = € 1.500.000.$

Dit saldo aan renten wordt op grond van artikel 15b, lid 3, onderdeel c, Wet Vpb bij de winst vóór 15b opgeteld om tot de gecorrigeerde winst te komen.
De gecorrigeerde winst bedraagt dan: $-/- € 1.500.000 + € 1.500.000 = 0.$

Geen bijzonderheden. De rentebaten en de rentelasten worden één keer in aanmerking genomen bij het bepalen van de aftrekbeperking van artikel 15b Wet Vpb.

Voorbeeld 2: met geactiveerde rente en een positief saldo aan renten

Bij belastingplichtige is in 2019 vóór toepassing van 15b Wet Vpb sprake van de volgende gegevens:

- Reguliere rentebaten € 2.500.000 (W&V)
- Geactiveerde rente € 4.000.000 (balans)

Vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b Wet Vpb

De vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b Wet Vpb luidt als volgt. Het beginvermogen is op nihil gesteld.

Eindvermogen:	€ 2.500.000
Beginvermogen:	€ nihil
Mutatie:	€ 2.500.000 (winst vóór toepassing 15b)

Het saldo aan renten bedraagt op grond van artikel 15b, lid 2, Wet Vpb en artikel 15b, lid 6, onderdeel d, Wet Vpb net als in voorbeeld 1 nog steeds: € 4.000.000 -/- € 2.500.000 = € 1.500.000.

Dit saldo wordt op grond van artikel 15b, lid 3, onderdeel c, Wet Vpb bij de winst vóór 15b 'opgeteld' om tot de gecorrigeerde winst te komen. Volgens artikel 15b, lid 3, onderdeel c, Wet Vpb dient de bijtelling van het saldo aan renten echter plaats te vinden met uitzondering van de geactiveerde rente. De vraag is opgekomen of hierbij het saldo aan renten op grond van lid 2, eerste en tweede volzin, (dus inclusief de frase 'ten minste nihil') moet worden genomen en of dat betekent dat de correctie voor geactiveerde rente van lid 3, onderdeel c, ook begrensd is tot nihil. De letterlijke tekst van artikel 15b, lid 3, onderdeel c, Wet Vpb laat toe dat wordt uitgegaan van het saldo aan renten volgens lid 2, maar dat dit negatief kan worden als gevolg van de correctie voor geactiveerde rente. Het op grond van lid 3, onderdeel c, bij te tellen saldo aan renten kan dus negatief zijn. Deze uitleg is de juiste omdat dan één keer rekening wordt gehouden met de ontvangen rente, namelijk bij het bepalen van het saldo aan renten. Dat is evenwichtig en past bij doel en strekking van artikel 15b om het saldo van ontvangen en verschuldigde renten in aftrek te beperken als er geen aftrekrimte is.

De 'bijtelling' bedraagt op grond van deze uitleg van artikel 15b, lid 3, onderdeel c, namelijk € 1.500.000 -/- € 4.000.000 = -/- € 2.500.000.

De gecorrigeerde winst bedraagt dan: € 2.500.000 + € -/- 2.500.000 = 0 (*dezelfde uitkomst als voorbeeld 1*)

Voorbeeld 3: zonder geactiveerde rente met een negatief saldo aan renten

Bij belastingplichtige is in 2020 vóór toepassing van 15b Wet Vpb sprake van de volgende gegevens:

- Reguliere rentebaten € 4.000.000 (W&V)
- Reguliere rentelasten € 2.500.000 (W&V)

Vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b Wet Vpb

De vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b Wet Vpb luidt als volgt. Het beginvermogen is op nihil gesteld:

Eindvermogen:	€ 1.500.000
Beginvermogen:	€ nihil
Mutatie:	€ 1.500.000 (winst vóór toepassing 15b)

Het saldo aan renten bedraagt in beginsel: € 2.500.000 -/- € 4.000.000 = € -/- 1.500.000. Op grond van artikel 15b, lid 2, Wet Vpb geldt er echter een minimum van € 0. Het saldo aan renten wordt derhalve op nihil gesteld. Er is derhalve geen sprake van een renteaftrekbepaling.

In 2020 moet nog wel de gecorrigeerde winst worden bepaald als sprake is van een voort te wentelen saldo aan renten uit 2019. Hiervoor wordt het saldo (van € 0) op

grond van artikel 15b, lid 3, onderdeel c, bij de winst vóór 15b 'opgeteld' om tot de gecorrigeerde winst te komen. De gecorrigeerde winst bedraagt dan: € 1.500.000 + 0 = € 1.500.000.

Ook in dit geval wordt de verschuldigde en ontvangen rente één keer meegenomen bij het bepalen van de aftrekbeperking van artikel 15b Wet Vpb, zij het dat het saldo dan slechts leidt tot aftrekruijnte ter grootte van 30% van dat saldo.

In de literatuur is wel bepleit dat het evenwichtiger zou zijn om ook het voortgewentelde saldo aan renten af te zetten tegen de rentebaten van het betreffende jaar, maar daar heeft de wetgever niet voor gekozen.

Voorbeeld 4: met geactiveerde rente en een negatief saldo aan renten

Bij belastingplichtige is in 2020 vóór toepassing van 15b sprake van de volgende gegevens:

- Reguliere rentebaten € 4.000.000 (W&V)
- Geactiveerde rente € 2.500.000 (Balans)

Vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b

De vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b luidt als volgt. Het beginvermogen is op nihil gesteld.

Eindvermogen:	€ 4.000.000
Beginvermogen:	€ nihil
Mutatie:	€ 4.000.000 (winst vóór toepassing 15b)

Het saldo aan renten bedraagt in beginsel: € 2.500.000 -/- € 4.000.000 = -/- 1.500.000. Op grond van artikel 15b, lid 2, Wet Vpb geldt er echter een minimum van € 0. Het saldo aan renten wordt derhalve op € 0 gesteld. Er is derhalve geen sprake van een renteaftrekbeperking.

In 2020 moet nog wel de gecorrigeerde winst worden bepaald als sprake is van een voort te wentelen saldo aan renten uit 2019. Hiervoor wordt het saldo (van 0) m.u.v. de geactiveerde rente op grond van artikel 15b, lid 3, onderdeel c, Wet Vpb bij de winst vóór 15b 'opgeteld' wordt om tot de gecorrigeerde winst te komen. De 'bijtelling' bedraagt dan o.b.v. artikel 15b, lid 2, Wet Vpb en artikel 15b, lid 3, onderdeel c, Wet Vpb € 0 -/- € 2.500.000 = -/- € 2.500.000. De gecorrigeerde winst bedraagt dan: € 4.000.000 + € -/- 2.500.000 = € 1.500.000. Ook in dit geval wordt de verschuldigde en ontvangen rente één keer meegenomen bij het bepalen van de aftrekbeperking van artikel 15b Wet Vpb. (Dezelfde uitkomst als voorbeeld 3)

4.3.15 *Samenloop artikel 15b en artikel 10a of 10b*

Vraag:

Wat is de invloed van rente die bijvoorbeeld reeds op grond artikel 10a Wet Vpb of 10b Wet Vpb niet aftrekbaar is op het saldo aan renten van artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord:

Op grond van het tweede lid van artikel 15b Wet Vpb is vereist dat de rentelasten en rentebaten in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst. Rente die reeds niet aftrekbaar is op grond van bijvoorbeeld artikel 10a Wet Vpb of 10b Wet

Vpb vormt dus geen rente voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb.²⁸ Deze niet aftrekbare rente is dus geen onderdeel van het saldo aan renten.

4.4 Artikel 15b, derde lid (gecorrigeerde winst)

4.4.1 Artikel 15b, derde lid, onderdeel a (afschrijvingen op bedrijfsmiddelen)

4.4.1.1 Waardeverminderingen van voorraden met een zeer lang lopend karakter

Vraag:

Zijn waardeverminderingen van voorraden met een zeer langlopend karakter meegenomen worden bij het bepalen van de gecorrigeerde winst?

Antwoord:

Deze vraag is tijdens de parlementaire behandeling reeds aan de orde gekomen. De staatssecretaris van Financiën heeft geantwoord dat voorraden met een zeer langlopend karakter geen bedrijfsmiddel vormen omdat de voorraden voor de verkoop zijn bestemd. Omdat de voorraden geen bedrijfsmiddel vormen, wordt ook niet op de voorraden afgeschreven. Indien de voorraden minder of niet meer verkoopbaar zijn, kan de kostprijs (deels) ten laste van de winst worden gebracht. Dit is echter iets anders dan het afwaarderen van een bedrijfsmiddel en leidt dus niet tot een bijtelling bij de winst op grond van artikel 15b, lid 3, onderdeel a, Wet Vpb.²⁹ Raadpleeg de Kennisgroep Winstbepaling voor de vraag of er sprake is van een bedrijfsmiddel of voorraad.

4.4.1.2 Invloed van artikel 3.30, lid 3, Wet IB op de gecorrigeerde winst

Vraag:

Moet afschrijving ineens bij een immaterieel activum worden bijgeteld voor de gecorrigeerde winst?

Antwoord:

Developmentuitgaven die leiden tot een bedrijfsmiddel moeten worden geactiveerd. De afschrijving van geactiveerde development uitgaven wordt bijgeteld op grond van artikel 15b, lid 3, Wet Vpb om de gecorrigeerde winst te bepalen.

Afschrijving ineens op grond van 3.30, lid 3, Wet IB 2001 betekent niet dat er geen sprake is van een bedrijfsmiddel. Voor het bijtellen van afschrijvingen op grond van artikel 15b, lid 3, Wet Vpb maakt het niet uit of er sprake is van een afschrijving ineens op grond van 3.30, lid 3, Wet IB 2001 of dat er over meerdere jaren wordt afgeschreven.

4.4.1.3 Afschrijving of afwaardering naar lagere bedrijfswaarde van buitenlandse vermogensbestanddelen toerekenbaar aan een vaste inrichting

Vraag:

Wordt een afschrijving of afwaardering naar lagere bedrijfswaarde op het niveau van een buitenlandse vaste inrichting bij de gecorrigeerde winst geteld?

Antwoord:

²⁸ MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 3, p. 37.

²⁹ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. C.

Nee. De objectvrijstelling (15e Wet Vpb) wordt toegepast voor 15b Wet Vpb.³⁰ In de winst van waaruit de gecorrigeerde winst berekend moet worden, bevinden zich dus geen afschrijvingskosten, op- en afwaarderingen en rentekosten en -baten meer die betrekking hebben op de buitenlandse vaste inrichting. Deze zijn immers via de objectvrijstelling al geëlimineerd uit de winst.

4.4.1.4 Invloed van de verlengstukwinst van artikel 9, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb

Vraag:

Wat is de invloed van de aftrekbare verlengstukwinst van artikel 9, lid 1, onderdeel g, Wet Vpb op de aftre kruimte van artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord:

De verlengstukwinst – uitdelingen van een coöperatie – is aftrekbaar en verlaagt dus de winst. Daarmee drukt de verlengstukwinst ook de gecorrigeerde winst, waardoor sprake is van minder 15b-aftre kruimte.

Van oudsher is de verlengstukwinstaf trek vormgegeven als een aftrekpost, waarbij het deel van de verlengstukwinst dat is uitgekeerd aan leden-lichamen (dus kort gezegd het deel dat ziet op vennootschappen) niet in aftrek komt. Een coöperatie met veel leden-natuurlijke personen heeft dus een (veel) grotere aftrek van verlengstukwinst dan een vergelijkbare coöperatie met (naast leden-natuurlijke personen) veel leden lichamen. Doordat de aftrek van de verlengstukwinst van artikel 9, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb de (gecorrigeerde) winst verlaagt kan een coöperatie met veel leden natuurlijke personen die deels met geldleningen is gefinancierd, dus eerder of in grotere mate tegen de aftrekbeperking van artikel 15b Wet Vpb aanlopen dan een vergelijkbare coöperatie met (vooral) leden-lichamen.

4.4.1.5 Vorming en vrijval fiscale coronareserve en artikel 15b

Vraag:

In hoeverre kan de vorming in 2019 en vrijval in 2020 van de fiscale coronareserve gevolgen hebben voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord:

De vorming van de fiscale coronareserve in 2019 verlaagt de winst en daarmee de gecorrigeerde winst. De aftre kruimte wordt daardoor lager. De vrijval van de fiscale coronareserve in 2020 verhoogt de winst en daarmee de gecorrigeerde winst. De aftre kruimte wordt daardoor hoger.

4.4.1.6 Afschrijving als gevolg van een lagere boekwaarde door een renteaftrekbeperking van geactiveerde rente in een eerder jaar

Vraag:

Op welke wijze moet een belastingplichtige bij de bepaling van de gecorrigeerde winst rekening houden met de afschrijving als in een eerder boekjaar sprake is geweest een lagere activering van rente als voortbrengingskosten als gevolg van een renteaftrekbeperking door artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord

Op grond van de aanhef van artikel 15b, lid 3, Wet Vpb wordt de gecorrigeerde winst gebaseerd op de winst zoals die in eerste instantie zonder toepassing van artikel 15b Wet Vpb is vastgesteld. Dit betekent dat voor die berekening de winst

³⁰ MvT, Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 3, p. 37.

wordt bepaald zonder de toepassing van artikel 15b, lid 7, Wet Vpb.³¹ Bedacht moet worden dat artikel 15b, lid 7, Wet Vpb een eenmalige toets behelst in het jaar van activeren. Na toepassing van artikel 15b Wet Vpb moeten de boekwaarde en de afschrijving van het betreffende activum worden aangepast. In de daaropvolgende jaren wordt niet meer toegekomen aan de eenmalige toets van artikel 15b, lid 7, Wet Vpb en dient de afschrijving over de lagere boekwaarde als gevolg van de renteaftrekbeperking van art 15b in Wet Vpb het jaar van activeren als uitgangspunt voor de bepaling van de (gecorrigeerde) winst.³²

In de literatuur is een andere uitleg bepleit.³³ Deze uitleg stelt kort gezegd dat bij het bepalen van de gecorrigeerde winst in een later jaar uitgegaan mag worden van de oorspronkelijk geactiveerde boekwaarde en de (hogere) afschrijving daarop, ook al wordt deze afschrijving niet feitelijk in de winst en verliesverrekening tot uitdrukking gebracht. In feite wordt er een extracomptabele afschrijving in aanmerking genomen. Deze uitleg is onjuist volgens de CTC. Het is namelijk niet in lijn met voorbeeld 4 uit de memorie van toelichting³⁴ en ook niet met de bedoeling van artikel 15b Wet Vpb om aan te sluiten bij de winst die in een jaar fiscaal in aanmerking wordt genomen. Tevens wordt in die andere uitleg miskend dat het betreffende deel van de voortbrengingsrentekosten als gevolg van de toepassing van artikel 15b Wet Vpb in het jaar van activeren niet langer het karakter heeft van af te schrijven voortbrengingskosten en alleen in aftrek kan komen als (voortgewentelde) rente.

4.4.1.7 Afschrijving op gekochte goodwill bij een profit split en het bepalen van de gecorrigeerde winst

Vraag:

Een Nederlandse BV verkrijgt ondernemingsactiviteiten. In hoeverre mag de afschrijving op gekochte goodwill bij een profit split (waarbij de ebit 75/25 wordt verdeeld) worden meegenomen worden ter bepaling van de gecorrigeerde winst?

Antwoord:

Om de afschrijving op gekochte goodwill mee te nemen ter bepaling van de gecorrigeerde winst is een aantal elementen van belang.

Is gekochte goodwill een bedrijfsmiddel?

Ja. Dat betekent dat de afschrijving wordt bijgeteld om tot de gecorrigeerde winst te komen. Raadpleeg de KG winstbepaling bij twijfel of sprake is van een bedrijfsmiddel.

Wat is de winst/gecorrigeerde winst bij een profit split (waarbij de ebit 75/25 wordt verdeeld)?

Indien de gekochte goodwill behoort tot de Nederlandse onderneming van de BV, sluit artikel 15b aan bij de (gecorrigeerde) winst die in Nederland wordt belast c.q. de afschrijving die in Nederland drukt. In de MvT implementatie ATAD1 (Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 3) is het volgende opgenomen:

³¹ Als de winst vóór toepassing van 15b in het jaar van activeren vastgesteld zou moeten worden met toepassing van lid 7 dan ontstaat er een cirkelredenering. De winst zou dan afhankelijk zijn van de afschrijving na toepassing van lid 7, waarbij de afschrijving na toepassing van lid 7 weer afhankelijk is van de toepassing van lid 1 en daarmee de gecorrigeerde winst. De gecorrigeerde winst is weer afhankelijk van de winst.

³² Zie tevens: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-35030-3.html>, voorbeeld 4

³³ G.I. van Eijk en R. Snoeijs, Het reilen en zeilen van geactiveerde rente in de earningsstrippingregeling, WFR 2019/162.

³⁴ <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-35030-3.html>, voorbeeld 4

'Voor de bepaling van de EBITDA wordt de naar fiscale maatstaven bepaalde winst van de belastingplichtige als uitgangspunt genomen, waardoor vrijgestelde inkomsten niet worden meegerekend. Door de fiscale EBITDA als uitgangspunt te nemen wordt de renteaftrek gekoppeld aan de belastbare economische activiteit van een belastingplichtige'

"In het derde lid van genoemd artikel 15b wordt geregeld dat bij het bepalen van de gecorrigeerde winst het bedrag van de winst - derhalve vóór vermindering met de aftrekbare giften - vóór de toepassing van genoemd artikel 15b als uitgangspunt wordt genomen. Omdat wordt uitgegaan van de winst, maken de voordelen die niet tot de winst behoren geen deel uit van de gecorrigeerde winst. Bij dergelijke voordelen kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de grondslagvermindering uit hoofde van de innovatiebox (artikel 12b Wet Vpb 1969), voordelen uit hoofde van een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is (artikel 13 Wet Vpb 1969) of winsten waarop de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten toepassing vindt (artikel 15e Wet Vpb 1969)."

Daar past bij dat 'winst' van een andere belastingplichtige – bijvoorbeeld de winst van het buitenlandse onderdeel - niet tot de winst van de betreffende belastingplichtige behoort. Verder is het van belang van wie de goodwill is. Voor de toepassing van art. 15b wordt gekeken naar de gekochte goodwill die aan de Nederlandse BV kan worden toegerekend op basis van de profit split. Dit betekent dat de afschrijving op de gekochte goodwill die aan de Nederlandse BV toegerekend kan worden volledig op de gecorrigeerde winst wordt gecorrigeerd. Vragen omtrent de zakelijke winstverdeling, toerekening en allocatie behoren tot het werkterrein van de Coördinatiegroep Verrekenprijzen.

4.4.2 Artikel 15b, derde lid, onderdeel b (afwaarderingen bedrijfsmiddelen)

4.4.2.1 Verkoop bedrijfsmiddel met een verlies

Vraag: Wat is het effect op de gecorrigeerde winst als een bedrijfsmiddel wordt verkocht met een verlies?

Antwoord: Bij het bepalen van de gecorrigeerde winst worden bedragen van op- en afwaarderingen van bedrijfsmiddelen die bij het bepalen van de fiscale winst in aanmerking zijn genomen, gecorrigeerd. Boekresultaten als gevolg van bijvoorbeeld een verkoop van een bedrijfsmiddel zijn geen op- en afwaarderingen van bedrijfsmiddelen en worden in beginsel dus niet gecorrigeerd bij het bepalen van de gecorrigeerde winst.

Dit is anders als bij de verkoop van een bedrijfsmiddel een verlies wordt verantwoord en er vlak voor verkoop eerst een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde dient plaats te vinden. In zo'n geval wordt de afwaardering bij de winst geteld om tot de gecorrigeerde winst te komen.

Een vereenvoudigd cijfermatig voorbeeld kan dit verduidelijken:
In 2019 wordt het bedrijfsmiddel verkocht met een verlies van 125. Dit verlies bestaat voor 100 uit een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde en voor 25 uit een boekverlies. In 2019 zijn er daarnaast nog overige baten van 900.

Gecorrigeerde winst in 2019

Winst voor toepassing van 15b:

775

Afwaardering bedrijfsmiddel:	<u>100 +/+</u>
Gecorrigeerde winst:	875

Uiteraard geldt dat de exacte uitwerking afhankelijk is van de specifieke feiten en omstandigheden van de betreffende casus, daarnaast moet belastingplichtige aan kunnen tonen dat de afwaardering naar lagere bedrijfswaarde terecht is. Neem bij (rechts)vragen over het leerstuk van afwaarderen naar lagere bedrijfswaarde contact op met de Kennisgroep Winstbepaling.

4.4.2.2 Verkoop naar lagere bedrijfswaarde afgewaardeerd bedrijfsmiddel met winst

Vraag: Wat is het effect op de gecorrigeerde winst als een bedrijfsmiddel dat in het verleden is afgewaardeerd naar lagere bedrijfswaarde wordt verkocht met een winst?

Antwoord: Bij het bepalen van de gecorrigeerde winst worden bedragen van op- en afwaarderingen van bedrijfsmiddelen die bij het bepalen van de fiscale winst in aanmerking zijn genomen, gecorrigeerd. Reguliere boekresultaten als gevolg van bijvoorbeeld een verkoop van een bedrijfsmiddel worden niet gecorrigeerd bij het bepalen van de gecorrigeerde winst.

Dit is anders als bij de verkoop van een bedrijfsmiddel dat in het verleden naar lagere bedrijfswaarde is afgewaardeerd, een winst wordt verantwoord, en er vlak voor verkoop een belaste opwaardering dient plaats te vinden. In zo'n geval wordt de eerdere afwaardering naar lagere bedrijfswaarde (deels) teruggenomen. Deze terugname van een eerdere afwaardering verlaagt de gecorrigeerde winst.

Een vereenvoudigd cijfermatig voorbeeld kan dit verduidelijken:

In 2018 is een bedrijfsmiddel naar lagere bedrijfswaarde afgewaardeerd met een bedrag van 50. In 2019 wordt het bedrijfsmiddel verkocht met een winst van 100. In 2019 zijn er daarnaast nog overige baten van 900.

Gecorrigeerde winst in 2019

Winst voor toepassing van 15b:	1.000
Opwaardering:	<u>50 -/-</u>
Gecorrigeerde winst:	950

Neem bij (rechts)vragen over het leerstuk van afwaarderen naar lagere bedrijfswaarde contact op met de Kennisgroep Winstbepaling.

4.4.3 *Artikel 15b, derde lid, onderdeel c (saldo aan renten exclusief geactiveerde rente)*

Gereserveerd.

4.5 **Artikel 15b, vierde lid (saldo aan rente minus objectvrijstelling)**

Gereserveerd.

4.6 Artikel 15b, vijfde lid (voort te wentelen rente)

4.6.1 Standaardtekst en beschikkingen

4.6.1.1 Standaardtekst en beschikkingen

Vraag:

Is er een tekst beschikbaar voor het opmaken van de beschikking tot "vaststelling van het voort te wentelen saldo aan renten van een jaar" ex. artikel 15b, lid 5, Wet Vpb?

Antwoord:

Op de definitieve aanslag over het jaar waarin het saldo aan renten is ontstaan staat het bedrag aan voort te wentelen saldo aan renten afzonderlijk vermeld (artikel 15bb, lid 1, Wet Vpb). De behandelaar hoeft zelf geen beschikking af te geven. In de nieuwe ICT-omgeving <https://www.irs.nl/afrekenen> zijn de staffels van de belastingplichtigen te raadplegen. Zie verder ook (de voorbeeldteksten in) paragraaf 3.3 ('Beschikkingen 15b').

4.6.1.2 Wordt de voort te wentelen rente geautomatiseerd bijgehouden?

Vraag:

Wordt het bedrag van de voort te wentelen rente (ook) op de "elementenbalk" vermeld en wordt het daarmee ook vermeld bij de aanslag (of slechts bij aparte handmatige beschikking)?

Antwoord:

Voortgewentelde rente wordt in EVBN bijgehouden. De beschikkingen worden gelijktijdig met het opleggen van de aanslagen opgelegd. Op <https://www.irs.nl/afrekenen> zijn de staffels te raadplegen.

4.6.2 In aftrek beperkte geactiveerde rente en voortwenteling latere jaren

Vraag:

Kan rente die als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel in een eerder jaar niet is geactiveerd, omdat deze rente op grond van artikel 15b Wet Vpb in aftrek werd beperkt en vervolgens is voortgewenteld, in een later jaar direct ten laste van de winst worden gebracht?

Antwoord:

Ja. Dat kan voor zover het saldo aan renten in het latere jaar lager is dan de aftrekruijnte van artikel 15b Wet Vpb.

Rente die als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel op grond van artikel 15b Wet Vpb niet wordt geactiveerd én niet in aftrek komt, wordt voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb aangemerkt als voort te wentelen rente op basis van artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb. Voortgewentelde rente kan in een volgend jaar worden afgetrokken als er voldoende aftrekruijnte is. Het effect kan zijn dat de in aftrek beperkte geactiveerde rente door de toepassing van artikel 15b Wet Vpb onder omstandigheden sneller ten laste van de winst kan worden gebracht dan in de situatie dat de rente zou zijn geactiveerd en zou zijn afgeschreven gedurende de afschrijvingstermijn van het bedrijfsmiddel.

Er hoeft in het latere jaar dus niet beoordeeld te worden of (een deel van) deze voortgewentelde rente toch geactiveerd dient te worden. Zie ook Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2018/19, 35030, nr. 7:

'De NOB vraagt om te bevestigen dat de 40 aan rentelasten uit het voorbeeld op pagina 52 van de artikelsgewijze toelichting in een later jaar in aftrek kan worden gebracht en dat in dat latere jaar niet (opnieuw) hoeft te worden vastgesteld of deze 40 rentelasten dienen te worden geactiveerd in de zin van artikel 8 Wet Vpb 1969, in samenhang met de artikelen 3.25 en 3.29b Wet IB 2001. Voorts vraagt de NOB te bevestigen of de cijfermatige uitwerking en toelichting in het voorbeeld een correcte uitwerking is van hetgeen in de artikelen 15b, zesde lid, onderdeel c, en artikel 15b, zevende lid, Wet Vpb 1969 is omschreven. De 40 in het genoemde voorbeeld wordt op grond van artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969 aangemerkt als een saldo aan renten dat wordt voortgewenteld naar het volgende jaar en komt in aftrek bij het bepalen van de winst van dat jaar, voor zover het saldo aan renten van dat jaar lager is dan het hoogste van de bedragen, bedoeld in het artikel 15b, eerste lid, Wet Vpb 1969. De voortgewentelde rente van 40 komt in het volgende jaar in aftrek voor zover in dat jaar binnen de earningsstrippingmaatregel ruimte voor aftrek resteert.'

4.6.3 Verrekenen voort te wentelen rente in een later jaar

Vraag:

Kan de bij beschikking vastgestelde voort te wentelen rente in een later jaar gesaldeerd worden met rentebaten als bedoeld in artikel 15b, tweede lid, Wet Vpb?

Antwoord:

Nee. De bij beschikking vastgestelde voort te wentelen rente kan niet gesaldeerd worden met rentebaten in een later jaar. Deze gestalde rente wordt dus niet tot het rentesaldo van een later jaar gerekend. Voort te wentelen rente kan alleen verrekend worden als er in een later jaar voldoende aftrekruijmt op grond van het rentesaldo of de gecorrigeerde winst is.

4.7 Artikel 15b, zesde lid (Wettelijke definities)

4.7.1 Artikel 15b, zesde lid, onderdeel a (geldlening of Met Een Geldlening Vergelijkbare Overeenkomst ("MEGVO"))

4.7.1.1 Spaardeposito's en artikel 15b

Vraag:

Is een spaardeposito een geldlening?

Antwoord:

Ja. Een spaardeposito is een geldlening in de zin van artikel 7:129 BW. Ook in de parlementaire toelichting bij artikel 15bd Wet Vpb is expliciet benoemd dat ook spaardeposito's onder de toepassing van artikel 15bd Wet Vpb vallen.³⁵ Het rentebegrip van artikel 15b Wet Vpb en 15bd Wet Vpb is gelijk.

4.7.1.2 Extendible lening (embedded derivaat)

Vraag:

³⁵ NvW, Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nr. 14, p. 1-3.

Is een extendible lening, dat wil zeggen een overeenkomst van geldlening met daarin besloten een derivaat dat de financier de optie geeft om de lening met een bepaalde periode te verlengen, een overeenkomst van geldlening of een met een geldlening vergelijkbare overeenkomst (MEGVO)?

Antwoord:

De CTC verzoekt dergelijke casussen te melden.

4.7.1.3 Vormen van een Met Een Geldlening Vergelijkbare Overeenkomst ("MEGVO")

Vraag:

Wat zijn evidente voorbeelden van een MEGVO?

Antwoord:

In de parlementaire geschiedenis zijn financiële lease en huurkoop als een voorbeeld gegeven.³⁶ Ook kan gedacht worden aan koop op afbetaling. Deze (evidente) voorbeelden vormen geen limitatieve opsomming. Neem contact op met de CTC als je te maken hebt met een financieringsvorm die mogelijk een MEGVO kan zijn.

4.7.1.4 Concept toetskader voor bepalen of sprake is van een MEGVO in de zin van artikel 15b

Vraag:

Welke elementen zijn c.q. kunnen van belang zijn om te bepalen of er sprake is van een met een geldlening vergelijkbare overeenkomst?

Antwoord:

De volgende elementen/vragen kunnen van belang zijn om te bepalen of sprake is van een MEGVO.

- Is er een overeenkomst en weerspiegelt de overeenkomst de feitelijke transactie?
- Is er een hoofdsom c.q. wordt er koopkracht gecreëerd?
- Is er een (terug)betalingsverplichting?
- Wordt er bij debiteur en crediteur een (rentedragende) schuld/vordering erkend op de fiscale (en commerciële) balans?
- Houdt de (initiële) waarde van de geldvordering/-schuld voldoende verband met de waarde van hetgeen verstrekt is? Een geldvordering/-schuldverhouding kan betrekking hebben op een andere prestatie dan de verstrekking van een geldsom (bijv. ingeval van huurkoop), maar de afwikkeling vindt plaats in geld.
- Is er rente c.q. een (betalings)verplichting die in economische zin vergelijkbaar is met rente? Kortom wordt er een vergoeding in geld betaald/ontvangen voor het ter beschikking stellen van geld? Het maakt niet uit dat de rente door jaarlijkse waardering van de vordering/verplichting tot uitdrukking komt of dat de rente zelfstandig wordt geboekt zoals bij een reguliere geldlening. Wel is van belang of debiteur en crediteur een rentelast/bate onderkennen.

Neem contact op met de CTC bij de vraag of er sprake is van een MEGVO.

4.7.1.5 Consumentenvorderingen

Vraag:

Is er bij consumentenvorderingen sprake van een MEGVO?

Antwoord:

³⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 39.

Het antwoord op deze vraag is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Met de term consumentenvorderingen wordt bedoeld op vorderingen op consumenten, maar deze vorderingen kunnen verschillende vormen hebben. De wetgever heeft bevestigd dat bij huurkoop en financiële lease sprake is van een MEGVO.³⁷ Beide vormen zijn vergelijkbaar met koop op afbetaling. Vorderingen op consumenten die dit karakter hebben, vallen dus onder de reikwijdte van artikel 15b Wet Vpb.

Denkbaar is dat een consument verplichtingen niet nakomt uit hoofde van een overeenkomst en er een vordering op deze consument ontstaat. Gedacht kan worden aan het niet betalen van rekeningen van een telecomaandbieder. Op basis van de juridische leverings- en betalingsvoorwaarden van de betreffende overeenkomst kan sprake zijn van een voorwaardelijke koop op afbetaling. Een consumentenvordering ontstaat uit hoofde van een overeenkomst die geen financiële lease, huurkoop of koop op afbetaling vormt, transformeert dan bij niet tijdig betalen tot een koop op afbetaling. De leverings- en betalingsvoorwaarden dienen dan de conclusie te rechtvaardigen dat sprake is van een voorwaardelijke koop op afbetaling.

Indien geen leverings- en betalingsvoorwaarden aanwezig zijn, de betalingstermijnen zijn verstreken en een rentedragende vordering is ontstaan, is ook deze vordering een MEGVO.

4.7.1.6 Non-recourse factoring (debiteurenbeheer)

Vraag:

Is bij non-recourse factoring sprake van een overeenkomst van geldlening of een MEGVO?

Antwoord:

De CTC verzoekt dergelijke casussen te melden.

4.7.1.7 Recourse factoring

Vraag:

Is bij recourse factoring sprake van een overeenkomst van geldlening of een MEGVO?

Antwoord:

Er is mogelijk sprake van een MEGVO. Bij recourse factoring (ook traditionele factoring) blijft het faillissementsrisico achter bij de afnemer van de factoringdienst (de oorspronkelijke crediteur). Dit kan bijvoorbeeld doordat de oorspronkelijke crediteur een garantie afgeeft. Slechts het juridisch eigendom gaat over naar de factormaatschappij. Recourse factoring heeft kenmerken van een korte termijn lening. Er is geen sprake van een overeenkomst van geldlening, maar afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval is er mogelijk sprake van een MEGVO. De CTC verzoekt daarom dergelijke casussen te melden.

4.7.1.8 Interest rate swaps (renteswapovereenkomsten)

Vraag:

Zijn renteswapovereenkomsten een MEGVO?

³⁷ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3, p. 39.

Antwoord:

Nee. Renteswapovereenkomsten zijn derivaten die veelal in een aparte overeenkomst zijn vastgelegd. Dergelijke overeenkomsten kunnen volgens het hiervoor behandelde toetskader niet als een overeenkomst van geldlening of als een MEGVO beschouwd te worden. Zo is er geen hoofdsom en wordt er geen koopkracht gecreëerd.

4.7.1.9 Securities lending en MEGVO

Vraag:

Is er bij securities lending sprake van een MEGVO?

Antwoord:

In beginsel niet. Het verschil tussen een geldlening en securities lending is de aard van het uitgeleende. Er wordt bij securities lending geen geld uitgeleend maar aandelen. Hoewel er net als bij een geldlening sprake is van een verbruikleenovereenkomst bij securities lending en de securities lending op geld kan worden gewaardeerd, is geen sprake van een MEGVO omdat de transactie niet ziet op geld en niet in geld wordt afgewikkeld. Securities lending zal normaal gesproken ook beperkt zijn tot financiële partijen die actief zijn op aandelenbeurzen, etc. Op basis van de hiervoor genoemde criteria is er bij securities lending geen sprake van een met een geldlening vergelijkbare overeenkomst. Dit is anders als een securities lending overeenkomst in feite een vermomde geldlening is. Neem bij twijfel contact op met de CTC.

4.7.1.10 DBFMO en MEGVO

Vraag:

Is er bij een DBFMO,-contract (Design Build Finance Maintain Operate) sprake van een MEGVO?

Antwoord:

De CTC verzoekt dergelijke casussen te melden.

4.7.1.11 Kortlopend leverancierskrediet en MEGVO

Vraag:

Is er bij een kortlopend leverancierskrediet sprake van een MEGVO?

Antwoord:

Nee. Bij een kortlopend leverancierskrediet is geen sprake van een MEGVO. In de parlementaire geschiedenis bij artikel 15ad (oud) en artikel 10d (oud) Wet Vpb 1969 wordt het volgende daarover opgemerkt:³⁸

'Een kortlopend leverancierskrediet is geen geldlening en wordt dus voor de regeling niet als vreemd vermogen aangemerkt.'

³⁸ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 89; Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 24 en Kamerstukken II 2003/04 29 210, nr. 8, p. 17-18.

4.7.1.12 Rekening-courantverhoudingen en een schuldverhouding voortvloeiend uit een cashpool-overeenkomst

Vraag:

Is er bij een rekening-courantverhouding met een groepsmaatschappij en een schuldverhouding voortvloeiend uit een cashpool-overeenkomst sprake van een MEGVO?

Antwoord:

Dit hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval. In de parlementaire geschiedenis³⁹ wordt bij art. 10d (oud) Wet Vpb opgemerkt:

'Niet alleen leningen van een vast bedrag maar ook vorderingen in rekening-courant kunnen onder het begrip geldlening vallen. Of de schuldverhouding voortvloeiend uit een cashpool-overeenkomst onder het begrip geldlening valt, is afhankelijk van de wijze waarop die overeenkomst is vormgegeven.'

De specifieke feiten en omstandigheden zijn van belang voor de vraag of sprake is van een MEGVO. Neem bij twijfel contact op met de CTC.

4.7.1.13 Betalingskorting bij een snelle betaling door een debiteur – rente?

Vraag:

Is er bij een betalingskorting bij een snelle betaling door een debiteur sprake van rente?

Antwoord:

Nee. Bij een vordering die nog niet uit de betalingstermijn is gelopen, is geen sprake van een geldlening en/of een MEGVO. De betalingskorting die dan eventueel wordt verleend is dan ook niet aan te merken als rentelast of rentebate in de zin van artikel 15b, tweede lid, Wet Vpb.

4.7.2 Artikel 15b, zesde lid, onderdeel b (kosten ter zake van geldleningen en ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen)

4.7.2.1 Voorbeelden van kosten ter zake van geldleningen

Vraag:

Wat zijn voorbeelden van kosten ter zake van geldleningen?

Antwoord:

Op grond van artikel 15b, zesde lid, onderdeel b, Wet Vpb worden onder rentelasten mede kosten ter zake van geldleningen begrepen. In de parlementaire geschiedenis zijn afsluitkosten, advieskosten, kosten van bemiddeling, kosten ter zake van het opstellen van een overeenkomst van geldlening, registratiekosten, afsluitprovisies, garantieprovisies en boeterente als voorbeelden genoemd.⁴⁰

³⁹ NV, Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 25, p. 30.

⁴⁰ Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3.

4.7.2.2 Commitment fees

Vraag:

Zijn commitment fees kosten ter zake van een geldlening in de zin van artikel 15b, lid 6, onderdeel b, Wet Vpb?

Antwoord:

Nee. Een commitment fee is een vergoeding die wordt betaald aan de kredietverstrekker over het deel van een geldlening dat (nog) niet is uitgeleend, maar waarvoor de kredietverstrekker wel een bedrag beschikbaar moet houden. Commitment fees en bereidstellingsprovisies komen in de praktijk onder meer voor bij revolving credit faciliteiten en overbruggingsfinancieringen. In feite worden er kosten betaald, terwijl er (nog) geen geldmiddelen op de overeenkomsten worden verstrekt. Als op grond van de overeenkomst(en) pas een geldlening tot stand komt voor zover er geld wordt getrokken, zijn commitment fees op basis van de wettekst en toelichting geen rente of kosten ter zake van een geldlening voor de toepassing van artikel 15b.

4.7.2.3 Afschrijving van vóór 1 januari 2019 geactiveerde financieringskosten ter zake van een geldlening

Vraag:

Wordt de jaarlijkse afschrijving/vrijval van vóór 1-1-2019 geactiveerde en/of gepassiveerde (eenmalige) financieringskosten ter zake van een geldlening gekwalificeerd als een rentelast in de zin van artikel 15b lid 6, onderdeel b, Wet Vpb?

Antwoord:

Ja. In dit antwoord worden twee methoden beschreven. Beide methoden leiden tot het constateren van een jaarlijkse rentelast na 1-1-2019 in de zin van artikel 15b, lid 6, onderdeel b, Wet Vpb⁴¹. Hieronder volgt een voorbeeld.

Optie 1:

De (eenmalige) financieringskosten van € 30.000.000 worden in of voor 2018 apart op de balans geactiveerd als transitorische post die gedurende de looptijd van de lening (20 jaar) wordt afgeschreven.

Afschrijving:	€ 1.500.000	
A/geact. financieringskosten:		€ 1.500.000

De jaarlijkse afschrijving van € 1.500.000 kwalificeert per 1 januari 2019 als rentelast voor artikel 15b, lid 6, onderdeel b, Wet Vpb.

Optie 2:

De (eenmalige) financieringskosten van € 30.000.000 worden in of voor 2018 van de nominale waarde van de schuld afgeboekt, de schuld groeit gedurende de looptijd vervolgens weer aan naar de nominale waarde. De schuld dient jaarlijks aan te groeien met $\text{€ } 30.000.000 / 20 = \text{€ } 1.500.000$.

(Financierings-)kosten:	€ 1.500.000
-------------------------	-------------

⁴¹ Raadpleeg bij twijfel of de fiscale verwerking gevolgd kan worden de Kennisgroep Winstbepaling

a/ Schuld: € 1.500.000

Het jaarlijks in aanmerking genomen bedrag van € 1.500.000 kwalificeert per 1 januari 2019 als rentelast voor artikel 15b, lid 6, onder b, Wet Vpb.

Een belastingplichtige kan er overigens belang bij hebben om dergelijke kosten niet te activeren en de last nog volledig in 2018 te nemen. Dit komt niet overeen met het standpunt hierover van de kennisgroep winstbepaling.

4.7.2.4 Garantstellingsvergoeding bij de betaler en artikel 15b

Vraag:

Valt een garantstellingsvergoeding bij de betaler onder het bereik van artikel 15b?

Antwoord:

Ja. Artikel 15b, lid 6, onderdeel b, Wet Vpb bevat voor rentelasten een uitbreiding die als volgt is toegelicht in de memorie van toelichting:⁴²

'Het zesde lid, onderdeel b, van genoemd artikel 15b regelt dat voor de toepassing van dat artikel mede onder rentelasten ter zake van geldleningen worden begrepen kosten ter zake van geldleningen alsmede ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen. Hierbij moet primair worden gedacht aan juridische financieringskosten ter zake van geldleningen alsmede ter zake van bedoelde afdekkingsinstrumenten. Dit betreffen bijvoorbeeld afsluitkosten, advieskosten, kosten van bemiddeling, kosten ter zake van het opstellen van een overeenkomst van geldlening, registratiekosten, afsluitprovisies, garantieprovisies en boeterente.'

De betaalde garantievergoeding loopt dus als kostenpost mede mee als rentelast in het saldo aan renten voor artikel 15b Wet Vpb en wordt mogelijk dus in aftrek beperkt.

4.7.2.5 Garantstellingsvergoeding bij de ontvanger en artikel 15b

Vraag:

Valt een garantstellingsvergoeding bij de ontvanger onder het bereik van artikel 15b, Wet Vpb?

Antwoord:

Nee. Ontvangen garantstellingsvergoedingen vallen niet onder het economische rentebegrip, omdat het geen vergoeding voor het verstrekken van vermogen vormt, maar een vergoeding voor het garant staan voor de nakoming van de verplichtingen van het lichaam dat de schuld heeft opgenomen. Kortom er is geen sprake van een rentebate in de zin van artikel 15b Wet Vpb.

4.7.3 Artikel 15b, zesde lid, onderdeel c (valutare resultaten ter zake van geldleningen, alsmede resultaten ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's of valutarisico's ter zake van geldleningen)

⁴² Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3.

4.7.3.1 Gepassiveerd agio op een renteswap

Vraag:

Kan de jaarlijkse vrijval van de gepassiveerde waarde van een renteswap worden aangemerkt als een rentebate voor de bepaling van de aftrekbeperking ingevolge artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord:

Ja, onder bepaalde omstandigheden. Deze omstandigheden betreffen een situatie waarin ingevolge een wetwijziging belastingplicht voor de Wet Vpb is ontstaan. Daardoor is op de openingsbalans de negatieve waarde van een afgesloten renteswap gepassiveerd. De marktrente op het moment van het opstellen van de openingsbalans was namelijk lager dan de rente uit hoofde van de swap-overeenkomst. De waarde van de swap is dan gelijk aan de contante waarde van het verschil tussen de betalingen die uit hoofde van de overeenkomst betaald dienen te worden en de contractuele rente. De marktrente vormt de verdisconteringsfactor. Het betreft een zogenoemde cash-flow hedge. Uiteindelijk is aan het einde van de looptijd van het contract de waarde nihil. De negatieve waarde die op de openingsbalans wordt opgenomen, zal namelijk amortiseren of vrijvallen gedurende de looptijd.

De eerste vraag is of een dergelijk derivaat een overeenkomst van geldlening of een Met Een Geldlening Vergelijkbare Overeenkomst ("MEGVO") vormt. Hier is geen sprake van. De swap is een separaat contract en staat deze los van een geldlening. De swap is geen MEGVO.

Artikel 15b, zesde lid, onderdeel c, Wet Vpb bepaalt echter dat onder rentelasten ter zake van geldleningen en rentebaten ter zake van geldleningen mede zijn begrepen resultaten ter zake van rechtshandelingen die strekken tot het afdekken van renterisico's ter zake van geldleningen.

De swap is een voorbeeld van zo een rechtshandeling. De vervolgvraag is of de swap strekt tot het afdekken van renterisico's ter zake van geldleningen. Het derivaat was in casu afgesloten ter afdekking van het renterisico op een tweetal leningen. Voor zover de vrijval (ook wel amortisatie) betrekking heeft op de afdekking van leningen met een variabele rente waardoor sprake is van een perfecte hedge kan de vrijval worden bestempeld als een rentebate in de betekenis van artikel 15b, lid 6, onderdeel c, Wet Vpb. Voor zover dit niet het geval is, is sprake van een speculatief deel van de swap en kan de vrijval niet worden aangemerkt als rentebate in zin van artikel 15b Wet Vpb omdat geen rente- of valutarisico's ter zake van een geldlening worden afgedekt.

4.7.3.2 Resultaat renteswapovereenkomst door ander dan belastingplichtige aangegaan

Vraag:

Kwalificeert het resultaat op een renteswapovereenkomst ook als rentelast of rentebate ter zake van een geldlening indien de geldlening door een ander dan de belastingplichtige wordt aangegaan?

Antwoord:

Nee. Het resultaat op de renteswapovereenkomst kwalificeert enkel als rentelast of rentebate indien sprake is van een rechtshandeling die strekt tot het afdekken van renterisico's (of valutarisico's) ter zake van een geldlening. Hiervoor moet zowel de renteswapovereenkomst als de geldlening waarop de renteswap betrekking heeft door dezelfde belastingplichtige zijn aangegaan.

4.7.4 *Artikel 15b, zesde lid, onderdeel d (geactiveerde rente)*

4.7.4.1 Tijdstip toepassen artikel 15b op rente die wordt geactiveerd als voortbrengingskosten

Vraag:

Op welk moment wordt rente die wordt gekwalificeerd als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel⁴³ aangemerkt als rentelast voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb?

Antwoord:

Op het moment van activeren wordt rente die aan te merken is als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel aangemerkt als rentelast voor de toepassing van artikel 15b, lid 6, onderdeel d, Wet Vpb.

4.7.4.2 Rente die als voortbrengingskosten is geactiveerd vóór invoeren artikel 15b (1 januari 2019)

Vraag:

Vallen rentelasten die vóór 1-1-2019 als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel zijn geactiveerd onder het bereik van artikel 15b, lid 6, onderdeel d, Wet Vpb?

Antwoord:

Nee. De toets ten aanzien van de geactiveerde rente als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel zoals bedoeld in artikel 15b, lid 6, onderdeel d, Wet Vpb wordt eenmalig aangelegd in het jaar van activeren.

De afschrijvingslast als gevolg van vóór 1-1-2019 als voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel geactiveerde rente geldt hierdoor niet als rentelast voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb.

Let op: indien sprake is van geactiveerde financieringskosten of andere kosten die tot het saldo aan renten gerekend kunnen worden, maar die geen voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel vormen, valt de afschrijving wel onder het bereik van artikel 15b Wet Vpb.

4.7.5 *Artikel 15b, zesde lid, onderdeel e (bedragen van dubbel in aanmerking genomen inkomen)*

Gereserveerd.

⁴³ In de wettekst wordt gesproken over voortbrengingskosten daarom wordt er vanuit gegaan dat er sprake is van een bedrijfsmiddel.

4.8 Artikel 15b, zevende lid (rekenregel geactiveerde rente)

4.8.1 *Uitwerking rekenregel als het in aftrek beperkte positieve saldo aan renten bestaat uit reguliere rente en geactiveerde rente*

Vraag:

Hoe moet de tweede volzin van artikel 15b, lid 7, Wet Vpb over de toerekening van geactiveerde rente en gewone rente worden uitgelegd als het in aftrek beperkte positieve saldo aan renten bestaat uit reguliere rente en geactiveerde rente?

Antwoord:

Aan de hand van een voorbeeld wordt uitgelegd hoe de tweede volzin van artikel 15b, lid 7, Wet Vpb uitgelegd moet worden als het in aftrek beperkte positieve saldo aan renten bestaat uit een saldo van reguliere rentebaten en -lasten en geactiveerde rentelasten.

Wettekst artikel 15b, lid 7, Wet Vpb

De wettekst van artikel 15b, lid 7, Wet Vpb luidt als volgt, de tweede volzin is onderstreept.

'Voor zover een bedrag aan renten als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d, meer bedraagt dan het hoogste van de bedragen, bedoeld in het eerste lid, worden die renten in afwijking van artikel 8 juncto artikel 3.25 en 3.29b van de Wet IB 2001, niet geactiveerd als voortbrengingskosten van het activum en komen die renten niet in aftrek bij het bepalen van de in een jaar genoten winst. Daarbij geldt dat indien het saldo aan renten in een jaar naast uit renten ter zake van geldleningen als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d, bestaat uit overige rentelasten ter zake van geldleningen, die overige rentelasten in dat jaar bij voorrang niet in aftrek komen.'

De tweede volzin van artikel 15b, lid 7, Wet Vpb moet zo worden uitgelegd dat 'overige rentelasten' wordt uitgelegd als 'rentesaldo van gewone rentelasten en rentebaten'.

Voorbeeld

Bij een belastingplichtige is in 2019 vóór toepassing van 15b Wet Vpb sprake van de volgende gegevens:

- Reguliere rentebaten € 250.000 (W&V)
- Reguliere rentelasten € 400.000 (W&V)
- Geactiveerde rente € 2.400.000 (Balans)

Vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b

De vermogensvergelijking vóór toepassing van 15b Wet Vpb luidt als volgt, het beginvermogen is op nihil gesteld:

Eindvermogen: -/- € 150.000

Beginvermogen: € ----- -/-

Mutatie: -/- € 150.000

De mutatie bedraagt: -/- € 150.000. Dit is in het voorbeeld tevens de per saldo ten laste van het resultaat/vermogen gebrachte rente. De geactiveerde rente heeft immers geen invloed gehad op het eindvermogen.

Toepassing 15b, Wet Vpb

Voor 15b Wet Vpb geldt dat er sprake is van een saldo aan renten van € 2.550.000. Dit saldo aan renten bestaat namelijk uit:

- Saldo reguliere rente, artikel 15b, lid 6, onderdeel b, Wet Vpb: € 150.000 (W&V) (€ 400.000 -/- € 250.000)
- Geactiveerde rente, artikel 15b, lid 6, onderdeel d, Wet Vpb: € 2.400.000 (balans)

Belastingplichtige kan in dit geval € 1.000.000 rente van het totale saldo aan renten in aftrek brengen. Dit betekent dat een bedrag van € 2.550.000 -/- € 1.000.000 = € 1.550.000 van het saldo aan renten in 2019 niet aftrekbaar is.

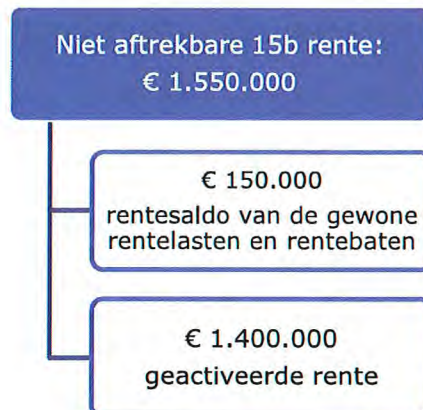
De vraag is opgekomen hoe het niet-aftrekbaar bedrag van € 1.550.000 volgens de tweede volzin van artikel 15b, lid 7, Wet Vpb moet worden toegerekend aan de reguliere rente en aan de geactiveerde rente. De 15b correctie in de vermogensvergelijking staat vast, die bedraagt: € 1.550.000.

De tweede volzin wordt als volgt geïnterpreteerd.

Daarbij geldt dat indien het saldo aan renten in een jaar naast uit renten ter zake van geldleningen als bedoeld in het zesde lid, onderdeel d, bestaat uit overige rentelasten (lees: een rentesaldo van gewone rentelasten en rentebaten) ter zake van geldleningen, die overige rentelasten (lees: dat rentesaldo van gewone rentelasten en rentebaten) in dat jaar bij voorrang niet in aftrek komen.'

Het rentesaldo van gewone rentelasten en rentebaten bedraagt € 150.000. Dit betekent dus dat van de niet-aftrekbare 15b, Wet Vpb rente van € 1.550.000 bij voorrang € 150.000 wordt toegerekend aan het rentesaldo van de gewone rentelasten en rentebaten. Het restant van de niet-aftrekbare rente wordt voor € 1.400.000 toegerekend aan de geactiveerde rente.

Schematisch overzicht:



Doordat er € 1.400.000 niet-aftrekbare rente wordt toegerekend aan de geactiveerde rente neemt de activering op de balans af met € 1.400.000 en wordt dit bedrag alsnog in aanmerking genomen als rentelast in de W&V, dit betekent echter dus ook dat het eindvermogen in de vermogensvergelijking afneemt met hetzelfde bedrag.

Het overzicht na toepassing van 15b bij belastingplichtige is dus als volgt:

- Reguliere rentebaten € 250.000 (W&V)
- Reguliere rentelasten € 400.000 (W&V)
- Alsnog in aanmerking genomen rentelast: € 1.400.000 (W&V)

- Geactiveerde rente € 1.000.000 (Balans)

Vermogensvergelijking na toepassing van 15b

Eindvermogen: -/- € 1.550.000 (-/- € 150.000 -/- € 1.400.000)

Beginvermogen: € -----

Mutatie: -/- € 1.550.000

Correctie 15B: +/- € 1.550.000

Belastbare winst € 0

Conclusie:

De daadwerkelijk per saldo in aftrek gebrachte rente van € 150.000 is gecorrigeerd door toepassing van 15b. Belastingplichtige heeft als gevolg van de 15b correctie op de geactiveerde rente in de toekomst echter een lagere afschrijving doordat de activering is afgenomen, de 15b correctie komt dus in feite (deels) tot uiting in de toekomst. Dit strookt met de wetsgeschiedenis waarin is aangegeven dat bij voorrang niet aftrekbare reguliere rente in aftrek wordt beperkt door artikel 15b.

4.9 Capita Selecta

4.9.1 Verschil tussen een artikel 10a-correctie of artikel 15b-correctie

Vraag:

Wat is het verschil tussen een 10a-correctie en 15b-correctie?

Antwoord:

Van belang is dat een rentecorrectie op basis van artikel 10a Wet Vpb een definitieve uitsluiting van de aftrekbaarheid van de rentelasten betekent en dus een totaalwinstcorrectie is. Een rentecorrectie op basis van artikel 15b Wet Vpb is temporiserend door de onbeperkte voortwenteling van niet-aftrekbare rente naar de toekomst en is dus in feite een verschuiving in de tijd.

Een tweetal voorbeelden kan dit verduidelijken.

Voorbeeld 1

In dit voorbeeld is er in 2019 sprake van een 10a-correctie van € 50 miljoen. De belastbare winst voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb is € 55 miljoen.

Afschrijving bedrijfsmiddelen: € 180 miljoen

Rentelasten € 250 miljoen

Rentebaten € 75 miljoen

Het saldo aan renten bedraagt € 125 miljoen (€ 250 - € 50 - € 75).

De gecorrigeerde winst bedraagt € 360 miljoen (€ 55 + € 125 + € 180)

De maximale aftrekkapaciteit van de belastingplichtige is 30% van € 360 miljoen, dus € 108 miljoen. De belastingplichtige kan van het totale saldo aan renten van € 125 miljoen maximaal € 108 miljoen aan renten in aftrek brengen.

Het resterende bedrag van € 17 miljoen wordt in het betreffende jaar van aftrek uitgesloten op grond van artikel 15b Wet Vpb maar komt voor voortwenteling in aanmerking. Op basis van artikel 10a Wet Vpb is de € 50 miljoen gecorrigeerd zodat de totale rentecorrectie in het betreffende jaar € 67 miljoen bedraagt.

Voorbeeld 2

In dit voorbeeld is er in 2019 geen sprake van een 10a-correctie van € 50 miljoen. In feite verschuift de 10a-correctie dan naar een 15b-correctie.

Belastbare winst voor de toepassing van artikel 15b: € 5 miljoen

Afschrijving bedrijfsmiddelen: € 180 miljoen

Rentelasten € 250 miljoen

Rentebaten € 75 miljoen

Saldo aan renten € 175 miljoen (€ 250 - € 75)

Gecorrigeerde winst: € 360 miljoen (€ 5 + € 175 + € 180)

De maximale aftrekcapaciteit van de belastingplichtige is 30% van € 360 miljoen, dus € 108 miljoen. De belastingplichtige kan van het totale saldo aan renten van € 175 miljoen maximaal € 108 miljoen aan renten in aftrek brengen. De niet aftrekbare maar voort te wentelen 15b-rente bedraagt € 67 miljoen.

4.9.2

Gevolgen onjuiste rubricering eenmalige financieringskosten in de aangifte voor saldo aan renten artikel 15b

Vraag:

In hoeverre kan een onjuiste rubricering in de aangifte VPB ten aanzien van eenmalige financieringskosten tot een onjuiste uitkomst voor artikel 15b Wet Vpb leiden?

Antwoord:

Bij een groot bedrag aan geactiveerde financieringskosten (anders dan als voorbereidingskosten van een bedrijfsmiddel geactiveerde rente) is het voor de correcte uitkomst van 15b Wet Vpb van belang dat er in de aangifte VPB een juiste rubricering plaatsvindt. Om dit te verduidelijken volgt een voorbeeld.

Voorbeeld

Belastingplichtige activeert financieringskosten van € 20 mio als transitorische post en 'schrijft deze post af' over de looptijd (20 jaar) van de aangetrokken bankfinanciering. Dit betekent een activering van de financieringskosten in 2019 die gedurende 20 jaar lineair worden afgeschreven.

Activa		Passiva	
Financieringskosten	€ 20.000.000		

Er ontstaat een jaarlijkse 'afschrijvingslast' op deze geactiveerde financieringskosten van € 20.000.000 / 20 = € 1.000.000. Deze 'afschrijving' wordt door belastingplichtige vanaf de aangifte 2019 gerubriceerd als 'afschrijvingslast.'

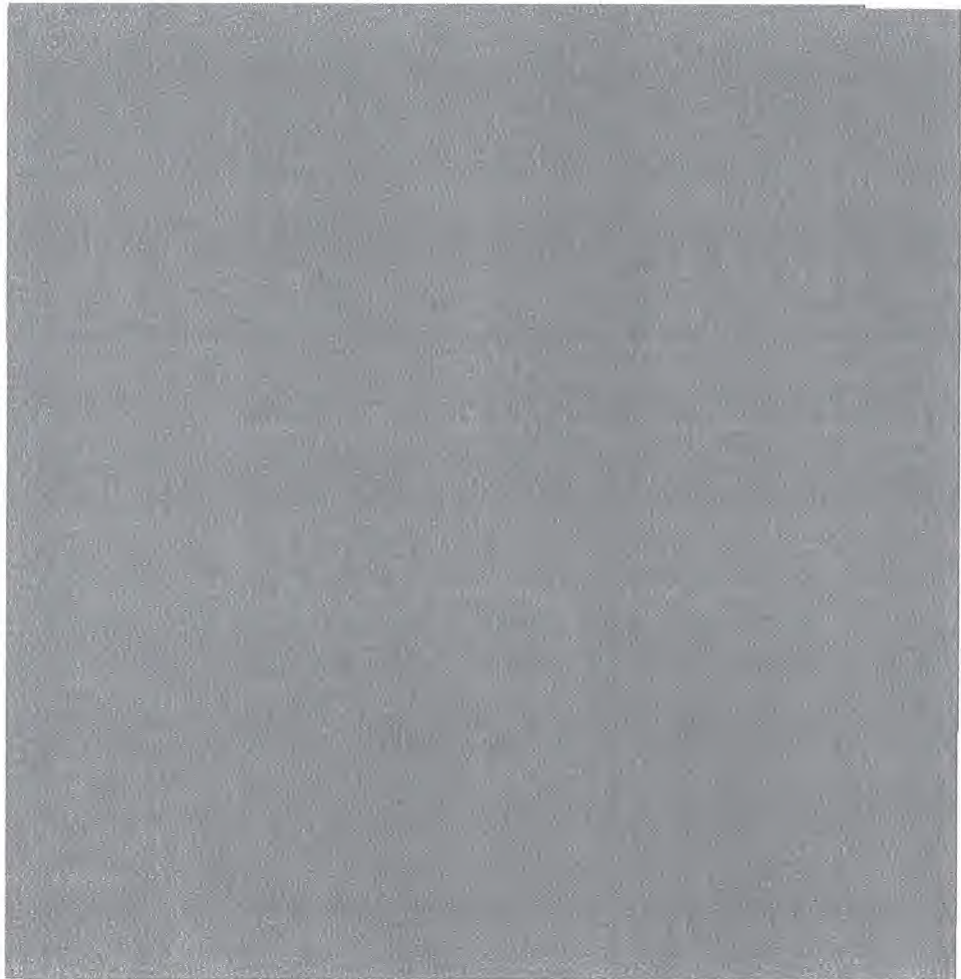
Gegevens:

- Belastbare winst € 15.000.000
- Afschrijvingslasten € 101.000.000 (1,0 mio is afschrijving geact. Fin. Kosten)
- Rentelast: € 100.000.000
- Rentebate: € 50.000.000

1: Belastingplichtige kwalificeert de last van € 1.000.000 per abuis als afschrijvingslast c.q. niet als rentelast voor de berekening van de gecorrigeerde belastbare winst. De 15b-berekening gaat dan niet goed. De gecorrigeerde belastbare winst wordt: € 166.000.000 (15+101+50). Het saldo aan renten bedraagt: € 50.000.000. Het bedrag van: € 166.000.000 * 0,3 = € 49.800.000 zou dan aftrekbaar zijn. Niet aftrekbaar op grond van 15b is dan: € 200.000.

2: Belastingplichtige kwalificeert de last van € 1.000.000 correct als rentelast voor de berekening van de gecorrigeerde belastbare winst. De gecorrigeerde belastbare winst wordt dan eveneens: € 166.000.000 (15+100,0+51). Het saldo aan renten bedraagt dan € 51.000.000 (101-50). Het bedrag van: € 166.000.000 * 0,3 = € 49.800.000 zou dan aftrekbaar zijn. Niet aftrekbaar is dan: € 1.200.000.

4.9.3



4.9.4

Toepassingsbereik art. 15b en objectvrijstelling

Vraag:

Wat is het toepassingsbereik van art. 15b Wet Vpb bij een Nederlands hoofdhuis en een buitenlandse vaste inrichting?

Antwoord:

Het toepassingsbereik van art. 15b Wet Vpb ziet alleen op het Nederlandse hoofdhuis. In de MvT, Kamerstukken II, 2018-2019, 35 030, nr. 3, p. 38, wordt opgemerkt: 'Het saldo aan renten voor zover dat is toe te rekenen aan een buitenlandse vaste inrichting en de winst die is toe te rekenen aan een buitenlandse vaste inrichting blijven hierdoor voor de toepassing van genoemd artikel 15b, zowel bij de berekening van het saldo aan renten als bij de bepaling van de gecorrigeerde winst, buiten beschouwing.'