

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

Stichting/vereniging uitgesloten van de fiscale eenheid VPB

Gegronde redenen?

Naam: Kim den Ouden

Studentnummer: 354696

Begeleider: Dhr. M.H.M. Smeets

Rotterdam, 15 juli 2014.

Colofon

Auteur: Kim den Ouden

Bachelorscriptie
Erasmus Universiteit Rotterdam
Fiscale Economie

Begeleider: Drs. M.H.M. Smeets

Informatie: 345696
354696ko@eur.nl

Datum: 15 juli 2014

Status: Definitief

Inhoudsopgave

Colofon.....	2
Voorwoord	4
Hoofdstuk 1: Inleiding.....	5
1.1 Introductie	5
1.2 Probleemstelling en deelvragen	6
1.3 Verantwoording van de opzet	7
1.4 Theoretische afbakening.....	7
Hoofdstuk 2: Stichting/vereniging volgens het BW	8
2.1 Inleiding.....	8
2.2 Karakter van de stichting en vereniging	8
2.3 Bedoeling rechtsvormen	12
2.4 Concernstructuren	13
2.5 Conclusie	16
Hoofdstuk 3: Regelgeving Fiscale Eenheid VPB	17
3.1 Inleiding.....	17
3.2 Parlementaire behandeling fiscale eenheid	17
3.3 Fiscale eenheid.....	20
3.4 Doel/nut fiscale eenheid	23
3.5 Conclusie	25
Hoofdstuk 4: Fiscale verschillen tussen de onbeperkt en beperkt belastingplichtigen in de VPB	26
4.1 Inleiding.....	26
4.2 De stichting en vereniging als subject in de VPB	26
4.3 Fiscale aspecten NV/BV en coöperatie	28
4.4 Verschillen onbeperkt en beperkt belastingplichtigen	29
4.5 Conclusie	32
Hoofdstuk 5: Samenvatting en eindconclusie	33
Literatuurlijst.....	35
Boeken	35
Tijdschriften	36
Jurisprudentie	36
Parlementaire Stukken.....	37

Voorwoord

Deze bachelorscriptie heb ik geschreven ter afsluiting van de bachelor Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

In mijn scriptie onderzoek ik of er gegronde redenen zijn waarom de vereniging/stichting geen deel kan uitmaken van de fiscale eenheid. Ik heb voor dit onderwerp gekozen, omdat de fiscale eenheid tijdens een hoorcollege vennootschapsbelasting aan bod kwam, en ik meteen door dit onderwerp werd aangetrokken. Het trok me vooral aan omdat tegenwoordig steeds meer discussie is waarom de stichting en vereniging niet in de fiscale eenheid kunnen. Uiteindelijk is zo de scriptie die voor u ligt ontstaan.

Ik kan terugkijken op een mooie en leerzame tijd. Hierbij wil ik dhr. M.H.M. Smeets bedanken als scriptiebegeleider. Door zijn (kritische) opmerkingen heb ik tijdens mijn scriptie geleerd om kritisch te schrijven. Daarnaast gaat mijn dank uit naar mijn moeder en de rest van mijn familie en vrienden voor de hulp en steun bij het schrijven van deze scriptie.

Rotterdam, 15 juli 2014

Kim den Ouden

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Introductie

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) werd op 1 januari 1970 ingevoerd. De vennootschapsbelasting (ook VPB genoemd) is een directe belasting die wordt geheven over de winst van in Nederland gevestigde lichamen en van bepaalde lichamen die niet in Nederland zijn gevestigd. De lichamen die onder de VPB vallen, staan in de artikelen 2 en 3 Wet VPB 1969 genoemd. De vennootschapsbelasting is op zichzelf een belasting waar afzonderlijke vennootschappen in worden belast, maar een groep van geconsolideerde vennootschappen kan ook als fiscale eenheid worden belast in de VPB.

Er moest in de vennootschapsbelasting een regeling komen voor concerns, omdat er anders problemen waren bij de belastingheffing. Voordat de eerste bepalingen rondom het fiscale eenheidsregime er waren (voor 1940) gold de Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting in Nederland. De winsten van lichamen werden pas belast op het moment van uitkering van dividenden. Als een lichaam in een concern verliezen had geleden, betekende dit lagere dividenduitkeringen aan de aandeelhouders en dus ook lage belastingheffing. Dit zorgde voor problemen en daarom is het fiscale eenheidsregime tot stand gekomen.¹

De voorwaarden voor het vormen van de fiscale eenheid zijn geregeld in artikel 15 Wet VPB 1969 en verder. In artikel 15 lid 3, onderdeel d en e staat de rechtsvorm genoemd. Alleen de naamloze vennootschap (NV), besloten vennootschap (BV), coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij of een lichaam dat is opgericht naar buitenlands recht, maar wel vergelijkbaar met de hiervoor genoemde rechtspersonen, mag de moedermaatschappij zijn in een fiscale eenheid. In onderdeel e worden de rechtsvormen genoemd die als dochtermaatschappij mogen functioneren in de fiscale eenheid. Dit zijn de NV, BV of een naar buitenlands recht opgericht lichaam dat op één van deze twee rechtsvormen lijkt.

Rechtsvormneutraliteit is een belangrijk uitgangspunt van de Wet VPB 1969.² Iedere rechtspersoon dient in beginsel ongeacht zijn rechtsvorm neutraal te worden behandeld. Dit houdt in dat de rechtsvormkeuze en de organisatie van de activiteiten van een rechtspersoon (lichaam) niet mogen worden beïnvloed door fiscale motieven.

¹ A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Fed 1983, p. 18

² N. Özbas en S.A. Stevens, "Een pleidooi voor een fiscale eenheid VPB voor stichtingen", WFR 2013/1248

Ook de fiscale eenheid kan als een faciliteit worden beschouwd die neutraliteit moet realiseren tussen een belastingplichtige die activiteiten heeft ondergebracht in meerdere (dochter)maatschappijen en een belastingplichtige die alle activiteiten in één lichaam heeft. De stichting en vereniging kunnen echter geen gebruik maken van deze faciliteit en dit is een inbreuk op de rechtsvormneutraliteit, waarvoor de wetgever drie argumenten heeft gegeven:³

- de stichting/vereniging is in tegenstelling tot de NV/BV naar haar aard niet gericht op het behalen van winst, waardoor de stichting/vereniging zich in een wezenlijk andere positie bevindt;
- de stichting/vereniging is in tegenstelling tot de NV/BV beperkt belastingplichtig, waardoor latere heffing niet verzekerd zou zijn;
- toelating van de stichting zou leiden tot complexe (en ongewenste) duidingsproblematiek met betrekking tot de vergelijkbaarheid van de Nederlandse stichting met vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen.

Naar aanleiding van de eerste twee argumenten van de wetgever rijst bij mij de vraag of dit gegronde redenen zijn of dat er eventuele andere gegronde redenen zijn om de stichting en vereniging uit te sluiten van de fiscale eenheid.

1.2 Probleemstelling en deelvragen

De probleemstelling luidt als volgt:

Zijn er gegronde redenen waarom de stichting/vereniging geen deel kan uitmaken van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting?

Aan de hand van de volgende deelvragen zal ik de probleemstelling beantwoorden:

- Wat is een stichting/vereniging volgens het burgerlijk wetboek en spelen de rechtsvormen een rol in concernverband?
- Hoe luidt de Nederlandse regelgeving omtrent de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting?
- Wat zijn de relevante fiscale verschillen tussen de stichting/vereniging en de rechtsvormen die op dit moment wel in de fiscale eenheid kunnen?

³ Kamerstukken // 1999/2000, 26 854, nr. A, p. 10 en Kamerstukken // 2000/01, 26 854, nr. 6, p. 35. Zie in dit kader ook: Rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (geschrift nr. 199 van de Vereniging voor Belastingwetenschap), Deventer: Kluwer 1995, p. 46.

1.3 Verantwoording van de opzet

Allereerst zal ik in hoofdstuk 2 de Nederlandse regelgeving omtrent de stichting en vereniging volgens het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) uiteenzetten. Hierbij zal ik kijken naar het karakter van de twee rechtsvormen en of ze bedoeld zijn een onderneming te drijven om te kunnen toetsen of de stichting/vereniging in tegenstelling tot de NV/BV naar haar aard niet gericht is op het behalen van winst, waardoor de stichting/vereniging zich in een wezenlijk andere positie bevindt. Daarna zal ik onderzoeken of de stichting en vereniging rechtsvormen zijn die in concernstructuren worden gebruikt. In hoofdstuk 3 zal ik de regelgeving omtrent de fiscale eenheid van artikel 15 Wet VPB 1969 uiteenzetten. Hierbij zal ik eerst de parlementaire geschiedenis behandelen. Daarna zal ik de voorwaarden voor het aangaan van een fiscale eenheid behandelen en als laatste de gedachte achter de fiscale eenheid uiteenzetten en toetsen of deze toepasbaar is op de stichting/vereniging. In hoofdstuk 4 worden de relevante fiscale verschillen tussen de onbeperkt en beperkt belastingplichtigen uitgelegd. Daarbij zal ik gaan kijken of het tweede argument, 'de stichting/vereniging is in tegenstelling tot de NV/BV beperkt belastingplichtig, waardoor latere heffing niet verzekerd zou zijn', gegrond is. In hoofdstuk 5 zal ik mijn scriptie afsluiten met een samenvatting en eindconclusie.

1.4 Theoretische afbakening

In deze scriptie zal ik me vooral gaan richten op de rechtsvormen in het fiscale-eenheidsregime en de wetsartikelen over de stichting en vereniging. Ik beperk me alleen tot de eerste twee argumenten van de wetgever omdat het laatste argument betrekking heeft op het internationale (belasting)recht. Verder zal ik moeten vaststellen wanneer een reden gegrond is. Een reden is gegrond als deze gerechtvaardigd kan worden door bijvoorbeeld substantiële verschillen in de rechtsvorm waardoor vorming van een fiscale eenheid wordt bemoeilijkt. Daarnaast zou een eventuele rechtvaardiging kunnen zijn dat de gedachte achter de fiscale eenheid ook toepasbaar is op de stichting/vereniging.

Hoofdstuk 2: Stichting/vereniging volgens het BW

2.1 Inleiding

Voor mijn scriptie staan de bepalingen betreffende de stichting en vereniging centraal. In dit hoofdstuk zal ik de eerste deelvraag: ‘wat is een stichting/vereniging volgens het burgerlijk wetboek en kunnen zij een rol spelen in concernverband?’ beantwoorden. Ik zal als eerste het karakter van de stichting en vereniging uiteenzetten en de relevante verschillen tussen de twee uitleggen. Om de inbreuk op de rechtsvormneutraliteit te rechtvaardigen zijn door de wetgever drie argumenten gegeven, die in hoofdstuk 1 zijn genoemd. Ik zal in dit hoofdstuk ingaan op het eerste argument: dat de aard van een stichting/vereniging niet vergelijkbaar is met een NV of BV, omdat deze niet gericht is op het behalen van winst. Voor mijn onderzoek is het ook belangrijk om stil te staan bij de vraag waar de rechtsvormen stichting en vereniging eigenlijk voor bedoeld zijn; dat zal ik in paragraaf 2.3 uitleggen. In paragraaf 2.4 zal ik stil staan bij de vraag of stichtingen/verenigingen rechtsvormen zijn die in concernstructuren worden gebruikt. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie, waarin ik mijn deelvraag zal beantwoorden.

2.2 Karakter van de stichting en vereniging

2.2.1 De stichting

Om mijn eerste deelvraag goed te kunnen beantwoorden zal ik eerst het karakter van de stichting uitleggen. De stichting is in de praktijk een geliefde organisatievorm.⁴ De geschiedenis van de stichting gaat terug naar het Romeinse recht. Een stichting had toen geen rechtspersoonlijkheid maar werd beschouwd als doelvermogen. In de 19^e eeuw heeft de stichting, onder invloed van de Duitse rechtswetenschap, toch rechtspersoonlijkheid gekregen.⁵ Een wettelijke regeling heeft lang op zich laten wachten omdat in 1956 de Wet op Stichtingen pas werd ingevoerd. Deze wet is omgezet in de huidige Titel 6 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. In artikel 2:285 lid 1 BW wordt vermeld dat een stichting een door een rechtshandeling in het leven geroepen rechtspersoon is, die geen leden kent en probeert een doel te verwezenlijken, welke in de statuten wordt vermeld, met behulp van een daartoe bestemd vermogen. Volgens artikel 2:285 lid 3 BW mag het doel niet zijn, het doen van uitkeringen aan oprichters of aan hen die deel uitmaken van haar organen. Er mag wel

⁴ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p. 63

⁵ R.W.F. Hendriks, *‘De stichting in concernverband’*, 1994, Centre for Company Law van de UvT in Tilburg. p.1

een uitkering gedaan worden aan derden, als dit verantwoord wordt door de verwezenlijking van het doel. Het is geen samenwerkingsverband en kent maar één orgaan, namelijk het bestuur dat als taak heeft het besturen en vertegenwoordigen van de stichting (2:291 lid 1 en 2:292 lid 1 BW). Het bestuur is, tenzij de statuten dat bepalen, echter niet bevoegd tot het aangaan van een aantal belangrijke rechtshandelingen (2:291 lid 2 BW). Onder andere rechtshandelingen zoals het aangaan van overeenkomsten tot verkrijging en vervreemding van registergoederen, zoals een pand, behoren tot de beperkte bevoegdheid. Een stichting sleept de bestuurders in geval van faillissement, in beginsel, niet mee. Echter als het bestuur niet kan aantonen dat ze op verantwoordelijke wijze hebben bestuurd, dan zijn ze alsnog hoofdelijk aansprakelijk (2:9 lid 2 BW). In artikel 2:285 lid 2 van het BW wordt het ledenverbod door een negatieve formulering beperkt. Er is echter een uitzondering opgenomen voor de deelnemers aan een pensioenfonds. Deze worden niet beschouwd als leden van een stichting (artikel 2:304 lid 1 BW). Een stichting kan uitsluitend bij notariële akte worden opgericht en heeft volledige rechtsbevoegdheid. Zij is dan de zelfstandige drager van rechten en plichten, en kan als zodanig zelfstandig deelnemen aan het rechtsverkeer. De stichting mag winst maken maar die moet ze dan gebruiken om het doel na te streven en dus mag zij de winst niet uitkeren; dat wordt het uitkeringsverbod genoemd. De functie van het uitkeringsverbod is om de stichting niet tot duplicaat te maken van haar oprichters. Dit houdt in dat een persoon niet zomaar een stichting kan oprichten om daar vervolgens geld in te stoppen en weer uit te halen. Daarnaast kan enig vertrouwen worden ontleend aan het bestaan van het uitkeringsverbod door schuldeisers, omdat het (eigen) vermogen van de stichting niet zomaar uitgekeerd mag worden. Als het ledenverbod of uitkeringsverbod wordt overtreden, kan de rechtbank de stichting ontbinden (artikel 2:21 lid 3 BW). Het afzonderen van vermogen is bij de oprichting van de stichting geen noodzakelijk element. Er moet alleen in de financiële behoefte worden voorzien en dat kan door middel van bestemming van een tegenwoordig of toekomstig vermogen ten behoeve van de stichting, of door bijdragen of subsidies van overheden.⁶

2.2.2 De vereniging

Om tot een antwoord te komen op mijn eerste deelvraag moet ik ook het karakter van de vereniging bespreken. De bepalingen over de vereniging staan in de artikelen 26 tot en met 52 Boek 2 Titel 2 van het BW. Naast het BW zijn ook de statuten van een vereniging, net als bij de stichting, belangrijk. De meeste verenigingen hebben ook een huishoudelijk reglement met regels voor de meer praktische zaken. De vereniging streeft, net als de stichting, een bepaald doel na dat in de statuten

⁶ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p. 87

wordt vermeld. De vereniging mag niet als doel hebben winst te maken, om daarna deze winst onder de leden te verdelen (2:26 lid 3 BW). Ze mag winst maken maar die moet de vereniging dan gebruiken om het doel na te streven. In tegenstelling tot een stichting heeft een vereniging wel leden. Een vereniging is verplicht om regelmatig een algemene ledenvergadering te organiseren. Elke vereniging heeft dus ten minste twee organen, namelijk het bestuur en de algemene ledenvergadering. De meeste bevoegdheden liggen volgens de wet bij de algemene ledenvergadering. De statuten kunnen naast deze twee organen ook andere organen in het leven roepen. Het bestuur heeft als taak het besturen en het vertegenwoordigen van de vereniging (2:44 lid 1 en 2:45 lid 1 BW). Het bestuur legt jaarlijks verantwoording af aan de algemene vergadering door het overleggen van het jaarverslag (2:48 lid 1 BW). De algemene ledenvergadering heeft als bevoegdheden het benoemen, schorsen en ontslaan van bestuurders (2:37 lid 2 en lid 6 BW). Ook heeft zij de bevoegdheid tot een statutenwijziging. Als een bevoegdheid niet door wet of statuten aan een ander orgaan wordt toegekend, dan ligt deze bij de algemene ledenvergadering (2:40 lid 1 BW).

Het afzonderen van vermogen is bij de oprichting van een vereniging, net als bij de stichting, geen noodzakelijk element. Er moet alleen in de financiële behoefte van de vereniging worden voorzien en dat kan door middel van contributies van leden, sponsorgelden, bijdragen van overheden etc.⁷ Er zijn twee soorten verenigingen: de vereniging met volledige rechtsbevoegdheid en de vereniging met beperkte rechtsbevoegdheid.⁸ Deze zijn te onderscheiden door de wijze van oprichting. Voor beide soorten verenigingen geldt dat deze moeten worden opgericht door ten minste twee personen. Er is sprake van een vereniging met volledige rechtsbevoegdheid als deze is opgericht door een akte van de notaris waarin de statuten staan. De bestuurder is dan, in principe, niet met zijn privévermogen aansprakelijk voor de verplichtingen. De vereniging moet zich inschrijven in het handelsregister en heeft dezelfde rechten en plichten als een burger, hetgeen betekent dat zij bijvoorbeeld registergoederen op naam en leningen kan verkrijgen.

Als de vereniging niet via de notaris is opgericht dan is er sprake van een vereniging met beperkte rechtsbevoegdheid, ook wel de informele vereniging genoemd (2:30 lid 1 BW). Uit artikel 2:30 lid 2 BW blijkt dat het bestuur dan hoofdelijk aansprakelijk is voor de verplichtingen tijdens hun bestuursperiode. De vereniging heeft dan niet dezelfde rechten en plichten als een burger. Deze vereniging is niet verplicht om zich in te schrijven in het handelsregister maar dit is wel aan te bevelen omdat het dan de aansprakelijkheid van het bestuur beperkt (2:30 lid 4 BW). Het bestuur is

⁷ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p. 105

⁸ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p. 70

dan slechts aansprakelijk, voor zover de wederpartij aannemelijk maakt dat de vereniging niet aan de verbintenis zal voldoen.

2.2.3 Stichting en vereniging vergeleken

Er zijn kleine verschillen tussen de stichting en de vereniging maar die zijn niet allemaal relevant met betrekking tot mijn onderzoek. In deze paragraaf ben ik namelijk aan het toetsen of het argument van de wetgever dat de stichting en vereniging niet zijn gericht op het behalen van winst gegrond is. Ik stel vast dat de stichting en vereniging op dit punt gelijk zijn. Ze mogen namelijk beide winst maken maar alleen niet uitkeren door het uitkeringsverbod. Er is wel een klein verschil tussen de kring van uitkeringsgerechtigden. De vereniging mag geen winst onder de leden verdelen, terwijl de stichting de winst niet mag uitkeren aan oprichters, bestuurders, of anderen. Dit verschil lijkt echter groter dan het in werkelijkheid is aangezien de wetgever in beide gevallen probeert te voorkomen dat winsten in hun eigen voordeel worden gebruikt.⁹

In de civielrechtelijke literatuur wordt er nauwelijks aandacht besteed aan vermogensvorming bij de stichting en vereniging, ook al gebeurt dit in de praktijk wel door middel van bedrijvigheid. Als er namelijk geen sprake was van vermogensvorming bij de stichting en vereniging dan zou in het kader van de belastingplicht voor de wet VPB niets geregeld te hoeven worden.

In deze paragraaf is het karakter van de stichting en vereniging uiteengezet. Het blijkt dat de stichting en vereniging niet heel veel verschillen en dat de meeste bepalingen die van toepassing zijn op deze rechtsvormen hetzelfde zijn. Het eerste door de wetgever gegeven argument om de inbreuk op de rechtsvormneutraliteit te rechtvaardigen was dat de aard van een stichting/vereniging niet vergelijkbaar is met een NV of BV, omdat deze niet gericht is op het behalen van winst. Hiervoor is echter gebleken dat de rechtsvorm stichting/vereniging het maken van winst niet uitsluit, waardoor dit argument niet gegrond is. Een stichting/vereniging is in dat opzicht wel degelijk vergelijkbaar met de NV/BV.

⁹ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p. 53

2.3 Bedoeling rechtsvormen

Om mijn deelvraag verder goed te kunnen beantwoorden zal ik nu gaan kijken naar de bedoeling van de stichting en vereniging. Uit de wetsgeschiedenis van de Wet VPB 1969 blijkt dat de belastingwetgever ervan uit is gegaan dat de stichting in de regel een algemeen nuttige doelstelling heeft en dus normaal geen onderneming drijft doordat zij alleen belastingplichtig is indien en voor zover zij een onderneming drijft.¹⁰ Deze zienswijze van de belastingwetgever wordt ook ondersteund door de historie van de stichting waaruit blijkt dat de stichting vaak een organisatievorm was voor het behartigen van algemeen nuttige doeleinden. Zoals blijkt uit de bedoeling van de civiele wetgever is de stichting in Boek 2 BW ook primair bestemd voor dergelijke doeleinden.¹¹ De laatste decennia is de stichting echter meer en meer als rechtsvorm voor ondernemingsactiviteiten gaan dienen en heeft een breder operationeel bereik gekregen dan de civiele wetgever aanvankelijk bedoelde.¹² De vraag is dan ook of de oorspronkelijke bedoeling van de stichting nog langer een rechtvaardiging kan zijn voor het uitsluiten van de fiscale eenheid. Dit zal in hoofdstuk 3 verder worden uitgewerkt.

De stichting werd lange tijd alleen gebruikt voor ideële doeleinden, maar tegenwoordig wordt de stichting gebruikt in de non-profit sector, charitatieve en zelfs de commerciële sector.¹³ Stichtingen in non-profit sectoren zijn bijvoorbeeld stichtingen die zich bezighouden met het onderwijs, gehandicaptenzorg, bejaardenzorg en gezondheidsdiensten. Als wordt gesproken over stichtingen in de charitatieve sector dan zijn dat bijvoorbeeld stichtingen die opvang voor daklozen verzorgen en medische hulp bieden bij rampen. Als laatste zijn er de stichtingen in de commerciële sector en die zijn bijvoorbeeld werkzaam in de horeca, transportbedrijven en industrie.

Het blijkt uit de inschrijvingsgegevens van de Kamer van Koophandel dat een stichting steeds vaker een onderneming drijft. Deze worden ook wel 'nijvere' stichtingen genoemd. Per 1 januari 2013 stonden in het Handelsregister ongeveer 158.000 stichtingen ingeschreven, waarvan 12.000 ingeschreven als onderneming.¹⁴ Voor alle stichtingen geldt dat zij geld en een bepaald plan nodig hebben om tot verwezenlijking van het doel te geraken en om aan het daarvoor benodigde geld te komen. Het BW stelt de eis, zoals hiervoor besproken, van vermogensafzondering echter niet. De beschikbaarheid van vermogen speelt alleen een rol in artikel 2:301 lid 1 BW; ontbinding kan

¹⁰ C.P.M van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 3

¹¹ E.J.H. Schrage, *Van verenigingen, vennootschappen en stichtingen. Een rechtshistorische, comparatieve vogelvlucht*, S&V 1992, p. 103

¹² B. Wessels, *Profiel van stichtingen*, S&V 1988, p. 137-143 en V.A.M. van der Burg, *De onderneming in het stichtingsgewaad*, Van vennootschappelijk belang 1988, p. 21

¹³ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p. 51

¹⁴ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p. 56

namelijk dreigen bij onvoldoende vermogen. De stichting heeft dus bij haar oprichting geen vermogen nodig.¹⁵

Net als bij de stichting, blijkt uit de wetsgeschiedenis van de VPB dat de belastingwetgever ervan uitging dat de vereniging normaal geen onderneming drijft omdat deze alleen belastingplichtig is indien en voor zover zij een onderneming drijft (artikel 2 lid 1, onderdeel e wet VPB). Ook de civiele wetgever sluit hier weer bij aan in Boek 2 van het BW. De vereniging drijft tegenwoordig ook steeds vaker een onderneming en wordt boven de stichting gekozen als het doel de gemeenschappelijke belangen van de leden raakt. Een vereniging met een niet-gemeenschappelijk doel functioneert niet omdat de leden dan niet op de vergaderingen komen. Dit komt doordat het doel niet in het belang van de leden is waardoor het hen niet interesseert. De stichting is dan beter op zijn plaats omdat de oprichter(s) dan liever alles aan het bestuur over wil laten.¹⁶ Verder bestaat er bij de vereniging volgens art. 2:34 lid 1 BW een persoonlijke band tussen de vereniging en het lid. In beginsel kan het lidmaatschap dan ook niet aan een ander worden overgedragen en vererft het niet als een lid overlijdt.

Uit deze paragraaf blijkt dat de rechtsvormen stichting en vereniging oorspronkelijk niet zijn bedoeld om een onderneming te drijven. De laatste decennia zijn ze echter meer en meer als rechtsvorm voor ondernemingsactiviteiten gaan dienen.

2.4 Concernstructuren

In deze paragraaf wordt de vraag of stichtingen/verenigingen rechtsvormen zijn die in concernstructuren worden gebruikt behandeld.

Zoals het economisch leven concerns kent, bestaande uit NV's en BV's, kunnen ook concerns van stichtingen/verenigingen bestaan. Bij concernvorming van vennootschappen is het aandelenbezit meestal de grondslag van de afhankelijkheidsverhouding.¹⁷ Een stichting/vereniging kan ook op verschillende manieren deel gaan uitmaken van een concern. Er is echter pas een concern aanwezig als sprake is van een bepaalde mate van verbondenheid. Het begrip concern wordt niet uitgelegd in het Burgerlijk Wetboek. Wel staat in het BW een definitie van het begrip groep. Het begrip 'groep' wordt in artikel 2:24b BW omschreven als: 'een economische eenheid waarin rechtspersonen en/of vennootschappen organisatorisch zijn verbonden.' Een vraag die rijst is wat er onder economische eenheid moet worden verstaan. Raaijmakers noemt een aantal gronden waarop de economische

¹⁵ J.M.M. Maeijer, Asser 2-II De rechtspersoon, 461

¹⁶ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, Handboek Stichting en Vereniging, 2013, Uitgeverij Paris, p. 51

¹⁷ Asser 2-III* Overige rechtspersonen, 308 Samenwerkings- en steunstichting, beschermingsstichting, stichting administratiekantoor, concernstichtingen.

eenheid gebaseerd is, onder andere, de afspraken ten aanzien van een centraal kasbeheer, intra-concernleningen en hoofdelijkheid bij concernfinanciering.¹⁸ Van Houte stelt dat sprake is van een economische eenheid als de ene rechtspersoon (nagenoeg) volledig financieel afhankelijk is van de andere rechtspersoon.¹⁹ Ik onderschrijf het betoog van Van Houte. De ondernemingsactiviteiten moeten samen met andere subjecten worden uitgeoefend om te kunnen spreken over 'concernvorming'. Naast de economische verbondenheid dient er sprake te zijn van een organisatorische verbondenheid. Met de terminologie 'organisatorisch verbonden' wordt hetzelfde bedoeld als met het begrip 'centrale leiding'. Een vereiste voor concernvorming is het aanwezig zijn van een centrale leiding. Er is een aantal instrumenten denkbaar om een centrale leiding te creëren.²⁰ Het eerste instrument is via de statutaire bevoegdheden. Dit zorgt ervoor dat de ene stichting/vereniging een belangrijke invloed op de besluitvorming binnen de andere (afhankelijke) stichting/vereniging heeft. Een stichting/vereniging kan echter niet kwalificeren als een dochtermaatschappij door de tekst van art. 2:24a lid 1 BW. Om te kwalificeren als een dochtermaatschappij moet meer dan de helft van de stemrechten worden uitgeoefend in de algemene vergadering. Hier mag bij een stichting/vereniging echter geen sprake van zijn. Een andere manier om te voldoen aan het vereiste 'centrale leiding' is de ene stichting/vereniging de bevoegdheid geven om instructies te geven aan haar 'afhankelijke' stichting/vereniging. Deze bevoegdheid moet uiteraard dan wel verder gaan dan die welke normaliter in relatie met onafhankelijke derden wordt overeengekomen. Het laatste instrument waarmee een centrale leiding kan worden gecreëerd is de ene stichting/vereniging de feitelijke zeggenschap over de 'afhankelijke' stichting/vereniging geven.²¹

Als een stichting of vereniging onderdeel is van een concern, hoeft dat echter niet te betekenen dat deze ook een onderneming drijft. Een stichting of vereniging kan bijvoorbeeld alleen beleggingen hebben en wel tot het concern behoren als sprake is van een economische eenheid waarin ze organisatorisch is verbonden.

Er is een aantal verschijningsvormen waarin de stichting/vereniging in concernverband een rol speelt. Een voorbeeld is de zogenoemde stichting administratiekantoor (hierna genoemd: STAK). Deze wordt opgericht om stemrecht en dividendrecht uit elkaar te halen. Een aandeelhouder van een BV heeft vaak twee rechten. Als eerste heeft de aandeelhouder een stemrecht in de algemene vergadering van aandeelhouders. Daarnaast heeft hij ook recht op dividend, dat ervoor zorgt dat je

¹⁸ M.J.G.C. Raaijmakers, *Over de samenhang tussen normen en definities in het Nederlandse groepsrecht*, De NV 1990, p.3 e.v.

¹⁹ C.P.M van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 250-251

²⁰ C.P.M van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 252

²¹ C.P.M van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 254

recht hebt op uitkering van een deel van de winst. De splitsing kan diverse redenen hebben, bijvoorbeeld bij een familiebedrijf waarin enkele leden van de familie wel actief bij de bedrijfsvoering betrokken zijn en andere leden niet. Als sprake is van certificering, worden vermogensbestanddelen overgedragen aan een stichting, die dan juridisch eigenaar wordt. Het vermogen wordt echter overgedragen ten titel van beheer, waardoor de stichting als blijk van de beheersverhouding certificaten uitdeelt aan de oorspronkelijke eigenaar van die overgedragen vermogensbestanddelen. De aan de gecertificeerde aandelen verbonden stemrechten komen toe aan de rechthebbende (de STAK), en contractueel komt het dividendrecht dat is verbonden aan de aandelen, toe aan de certificaathouder.²²

De concernverbonden stichting wordt niet alleen aangetroffen in een 'groep' van stichtingen maar ook vaak als een lid van een vereniging of coöperatie. Er zijn ook combinaties denkbaar waarbij de stichting/vereniging een NV of BV heeft als bestuur of juist andersom, namelijk een NV of BV met een stichting/vereniging als bestuur. Er is dan niet altijd sprake van een concern maar er moet dan voldaan worden aan de eis dat een economische eenheid aanwezig is waarin rechtspersonen en/of vennootschappen organisatorisch zijn verbonden. Een stichting/vereniging kan ook een aandeelhouder zijn in een NV/BV. Een voorbeeld hiervan is de STAK, die hierboven is uitgelegd, of een gewone stichting/vereniging die aandelen heeft in een NV of BV. Er is dan sprake van een concern zolang een economische eenheid aanwezig is waarin ze organisatorisch zijn verbonden. Concernvorming is bij een stichting wel eenvoudiger dan bij een vereniging omdat bij de vereniging de belangrijke zeggenschap toekomt aan de algemene vergadering.

Er is sprake van een concern als er een economische eenheid is waarin rechtspersonen en/of vennootschappen organisatorisch zijn verbonden. Een stichting/vereniging kan deel uitmaken van een concern en uit de vele verschijningsvormen blijkt dat het rechtsvormen zijn die ook in concernstructuren worden gebruikt.

²² J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, Handboek Stichting en Vereniging, 2013, Uitgeverij Paris, p. 404

2.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de relevante bepalingen van de stichting en vereniging volgens het burgerlijk wetboek behandeld. Over het algemeen zijn de stichting en vereniging gelijk doordat zij allebei proberen een doel te verwezenlijken, dat in de statuten worden vermeld, met behulp van een daartoe bestemd vermogen. Het eerste argument van de wetgever om de inbreuk op de rechtsvormneutraliteit te rechtvaardigen was dat de aard van een stichting/vereniging niet vergelijkbaar is met een NV of BV, omdat deze niet gericht is op het behalen van winst. Uit paragraaf 2.2 is echter gebleken dat dit argument niet gegrond is omdat de rechtsvorm stichting/vereniging het maken van winst niet uitsluit waardoor de stichting en vereniging wel degelijk vergelijkbaar is met de NV/BV. Vervolgens is de bedoeling van de rechtsvormen stichting en vereniging aan de orde gekomen. Uit deze paragraaf blijkt dat deze rechtsvormen oorspronkelijk niet zijn bedoeld om een onderneming te drijven maar dat ze in de laatste decennia wel meer en meer als rechtsvorm voor ondernemingsactiviteiten zijn gaan dienen. Als laatste is onderzocht of stichtingen/verenigingen rechtsvormen zijn die in concernstructuren worden gebruikt. Een stichting/vereniging kan deel uitmaken van een concern en uit de vele verschijningsvormen blijkt dat het rechtsvormen zijn die ook in concernstructuren worden gebruikt. Mijn deelvraag: 'wat is een stichting/vereniging volgens het burgerlijk wetboek en kunnen zij een rol spelen in concernverband?' is nu dan ook beantwoord.

Hoofdstuk 3: Regelgeving Fiscale Eenheid VPB

3.1 Inleiding

Om mijn probleemstelling goed te kunnen beantwoorden zal ik de regelgeving van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting eerst uiteenzetten. In dit hoofdstuk zal ik de deelvraag: 'hoe luidt de Nederlandse regelgeving betreffende de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting' beantwoorden. In paragraaf 3.2 zal ik de parlementaire behandeling van de fiscale eenheid toelichten en dan voornamelijk de rechtsvormeis. In paragraaf 3.3 zal ik de regeling van de fiscale eenheid uitleggen. Tevens worden de zeven eisen uiteengezet waar aan moet worden voldaan om gebruik te kunnen maken van de regeling. Voor mijn onderzoek is de rechtsvormeis de belangrijkste en daar zal ik nader op ingaan. Verder zal ik in paragraaf 3.4 het nut van de fiscale eenheid kort weergeven waaruit meteen de relevantie van dit onderzoek blijkt. Daarnaast zal ik de gedachte achter de fiscale eenheid bespreken en toetsen of deze gedachte van toepassing is op de stichting/vereniging. Als dit het geval is, is dit geen gegronde reden om haar buiten de fiscale-eenheidsregeling te houden.

3.2 Parlementaire behandeling fiscale eenheid

De regeling van de fiscale eenheid werd geïntroduceerd in het ontwerp van de Wet op de Winstbelasting 1940. Deze is oorspronkelijk in het leven geroepen ten behoeve van de verrekening van de in één jaar door een concern behaalde positieve en negatieve resultaten. Toen op 13 januari 1940 het ontwerp van Wet op de Winstbelasting 1940 bij de Tweede Kamer werd ingediend, was daarin nog niet opgenomen datgene wat het latere artikel 27 Winstbelasting zou worden.²³ Op 21 maart 1940 werd door de minister artikel 27 aan het ontwerp toegevoegd.²⁴ In dit artikel stond dat de moedermaatschappij belastingplichtige moet zijn om deel uit te kunnen maken van de fiscale eenheid. Vanwege de Tweede Wereldoorlog is dit ontwerp echter nooit tot wet verheven. In de Tweede Wereldoorlog heeft de bezetter het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 ingevoerd, waarvan de regeling van de fiscale eenheid ook deel uit maakte. Artikel 27 bleef onder het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 ongewijzigd. Dit Besluit bleef ook ruim 25 jaren van kracht, tot de invoering van de Wet VPB 1969. Gedurende de periode 1941 t/m 1969 heeft de fiscale-

²³ B. A. van Tuijl, *Fiscale eenheid*, WFR 1979/336 en A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Fed 1983, p. 18-22

²⁴ Kamerstukken nr. 239, Memorie van Antwoord 21 maart 1940, p. 12 en Nota van wijzigingen p. 3

eenheidsregeling zich in de administratieve sfeer weinig ontwikkeld, aangezien de standaardvoorwaarden aan het begin van deze periode weinig afweken van de standaardvoorwaarden aan het eind van de periode.²⁵

Bij de invoering van de wet VPB 1969 was het fiscale eenheidsregime geregeld in één artikel.²⁶ Van dit artikel maakte een delegatiebepaling deel uit die de minister de bevoegdheid gaf om nadere voorwaarden te stellen voor het aangaan van een fiscale eenheid. Deze worden de standaardvoorwaarden genoemd.²⁷ Het ontwerp van (destijds) artikel 14 werd aangepast, waardoor een nadere aanduiding van het karakter van deze voorwaarden werd opgenomen. De voorwaarden mochten slechts strekken ter verzekering van de heffing en de invordering van de belasting met het oog op de omstandigheid dat de gevoegde vennootschappen uitsluitend voor de toepassing van de wet VPB 1969 een eenheid vormen.²⁸

De fiscale eenheid was hierin tot 1 januari 1985 uitsluitend voorbehouden aan NV's en, sinds de invoering van deze rechtsvorm in 1971, BV's. De Tweede Kamer vroeg bij de behandeling van dit artikel waarom alleen naamloze vennootschappen deel uit mochten maken van de fiscale eenheid.²⁹

De memorie van toelichting (hierna: MvT) bevatte slechts een beknopte toelichting op dit artikel waarin de beperking tot de NV aanvankelijk uitsluitend verdedigd werd met de stelling: 'zulks aangezien gebleken is dat alleen voor NV's daaraan een werkelijke behoefte bestaat'.³⁰

Volgens Hendriks en Van der Geld kan echter ernstig getwijfeld worden aan de validiteit van het behoefteargument omdat de stichting en vereniging die een onderneming drijft steeds vaker voorkomt in concernverband.³¹ Ik ben het met Hendriks en Van der Geld eens omdat ik in paragraaf 2.4 heb laten zien dat de stichting/vereniging steeds vaker voorkomt in concernverband.

Uit paragraaf 2.3 is gebleken dat de rechtsvormen stichting en vereniging oorspronkelijk niet zijn bedoeld om een onderneming te drijven maar dat ze in de laatste decennia meer en meer als rechtsvorm voor ondernemingsactiviteiten zijn gaan dienen. Als de stichting/vereniging een onderneming drijft en daarnaast deel uitmaakt van een concern, dan kunnen zij wel degelijk de behoefte hebben om deel uit te maken van de fiscale eenheid. Naar mijn mening is de

²⁵ A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Fed 1983, p. 20

²⁶ Het was aanvankelijk artikel 14 dat in een later stadium van de wetsgeschiedenis vernummerd is naar art. 15.

²⁷ N.H. de Vries & R.J. de Vries, *Cursus Belastingrecht: Vpb.oud.(2,18).C.a1.III Het rechtskarakter van de (standaard)voorwaarden*.

²⁸ Vierde nota van wijziging, Tweede Kamer, vergaderjaar 1968-1969, kamerstukken nr. 6 000 nr. 26, p. 2 en de toelichting op p. 3

²⁹ Tweede Kamer, vergaderjaar 1961-1962, kamerstukken nr. 6 000, nr. 6, p. 16

³⁰ Zitting 1959/60, kamerstukken nr. 6 000, MvT p. 21

³¹ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer 2013, p. 294 en R.W.F. Hendriks, 'De stichting in concernverband', 1994, Centre for Company Law van de UvT in Tilburg; stelling 6.

oorspronkelijke bedoeling van de stichting en vereniging daarom geen rechtvaardiging meer voor het uitsluiten van deze rechtsvormen van de fiscale eenheid.

De staatssecretaris heeft in de parlementaire behandeling³² gezegd dat hij het niet wenselijk acht dat stichtingen/verenigingen deel uitmaken van de fiscale eenheid omdat een heffingslek ontstaat. Dit heffingslek wordt veroorzaakt omdat een stichting/vereniging niet onbeperkt belastingplichtig is. Hierop zal in hoofdstuk 4 verder worden ingegaan.

De Commissie voor de bestudering van de fiscale problemen rondom fusies stelt dat stichtingen en verenigingen, voor zover zij een onderneming uitoefenen, ook als moedermaatschappij moeten kunnen optreden in de fiscale eenheid.³³ Bij de bespreking van het rapport werd door de commissie gesteld dat aan verruiming van de rechtsvormen in de praktijk grote behoefte bestaat.³⁴ Ook Van Soest vindt dat de stichting en vereniging in de fiscale eenheid betrokken moeten worden. Als de fiscale regimes gelijk zijn, zullen de rechtsvormen in principe gewoon kunnen verschillen.³⁵

Bij wet van 30 september 1987 werd de fiscale eenheid opengesteld voor coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen.³⁶ In de MvT wordt deze uitbreiding gemotiveerd met een verwijzing naar de literatuur waarin nogal wat kritiek was op het beperkte toepassingsgebied van de fiscale eenheid. Ook waren in de praktijk bij het Ministerie van Financiën steeds meer verzoeken tot verruiming van de rechtsvormen die deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid.

Deze wetswijziging is relevant omdat een coöperatie eigenlijk een bijzondere vereniging is en aangezien de vereniging geen deel mag uitmaken van de fiscale eenheid is de vraag of het verschil in behandeling wel gerechtvaardigd is. Dit zal ik in hoofdstuk 4 verder uitwerken.

Per 1 januari 2003 is het fiscale eenheidsregime aanzienlijk gewijzigd. Dit zijn echter wijzigingen die geen betrekking hebben op de rechtsvormen. Hierdoor zijn deze wijzigingen niet relevant voor mijn onderzoek.

Uit deze paragraaf blijkt dat de veronderstelde gedachte achter het beperken van de rechtsvorm tot de NV/BV was dat alleen bij de NV/BV behoefte is aan de fiscale eenheid. In paragraaf 2.4 heb ik echter laten zien dat de stichting/vereniging steeds vaker voorkomt in concernverband. Als zij een onderneming drijven, kunnen ook deze rechtsvormen de behoefte hebben om gebruik te maken van de fiscale-eenheidsregeling. De aanvankelijke motivering waarin de beperking van de fiscale-eenheidsregeling tot NV's verdedigd werd is dus ongegrond.

³² NV II, Kamerstukken II 2000/01, 26 854, nr. 6, p. 35

³³ M.V.M. van Leeuwe, *Commissie voor de bestudering van de fiscale problemen rondom fusies*, Deventer: Kluwer 1974, p. 27

³⁴ *Bespreking van het rapport van de Commissie voor de bestudering van de fiscale problemen rondom fusies*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 137, Deventer: Kluwer 1974, p. 29

³⁵ A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Fed 1983, p. 35

³⁶ Q.W.J.C.H. Kok, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, p. 60

3.3 Fiscale eenheid

Bij de fiscale eenheid wordt op verzoek van de belastingplichtigen die deel uit willen maken van de fiscale eenheid, de belasting geheven alsof er één belastingplichtige is. De werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij worden geacht onderdeel te zijn van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. Hiermee wil de wetgever duidelijk maken dat de dochter subjectief belastingplichtig blijft. De belasting wordt dan geheven bij de moedermaatschappij, die één VPB-aangifte doet voor de gehele fiscale eenheid.³⁷

Er is een aantal voorwaarden waaraan belastingplichtigen moeten voldoen om deel uit te kunnen maken van de fiscale eenheid. Deze staan in de wet VPB in artikel 15 lid 1 t/m 5. Verder is het fiscale eenheidsregime geregeld in artikel 15aa tot en met artikel 15aj, en artikel 15a, 15c en 15d. Nadere voorwaarden betreffende de fiscale eenheid worden geregeld in het Besluit Fiscale Eenheid 2003 (hierna: BFE 2003).

In het huidige fiscale eenheidsregime is het alleen mogelijk om een fiscale eenheid te vormen met de in artikel 15, lid 3, onderdeel d en e genoemde vennootschappen. De stichting en vereniging vallen hierbuiten en de vraag is dan ook of hier gegronde redenen voor zijn.

Ik behandel eerst de voorwaarden met betrekking tot de rechtsvormen van de moeder- en dochtermaatschappij. Daarna zal ik de rest van de voorwaarden bespreken.

In het derde lid, onderdeel d van artikel 15 worden de eisen aan de rechtsvorm van de moedermaatschappij benoemd. Dit kan een naamloze vennootschap (NV), besloten vennootschap (BV), een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een woningcorporatie zijn (zie artikel 2 lid 1, onderdeel d). In het arrest HR 16 maart 1994, BNB 1994/191 werd bepaald dat een buitenlands lichaam dat feitelijk in Nederland was gevestigd, deel moest kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Wel moest worden voldaan aan de eis dat deze lichamen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met (Nederlandse) naamloze en besloten vennootschappen. Onder het herziene regime fiscale eenheid is dit ook in de wet opgenomen. In artikel 15, derde lid, onderdeel d wordt bepaald dat een lichaam dat is opgericht naar het recht van de BES-eilanden, Aruba, Curaçao, Sint Maarten, een lidstaat van de Europese Unie of een staat waarmee Nederland een verdrag heeft gesloten, en dat naar aard en inrichting vergelijkbaar is met de (Nederlandse) naamloze en besloten vennootschappen, deel kan uitmaken van een fiscale eenheid. Als het een staat is waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, moet daarin wel een bepaling zijn opgenomen die discriminatie naar nationaliteit verbiedt.³⁸ In artikel 3 van het BFE 2003 wordt uitgelegd wanneer een vennootschap naar aard en inrichting vergelijkbaar is.

³⁷ M.J.A.M. van Gijlswijk, *De fiscale eenheid*, Deventer: Kluwer 2004, p. 13

³⁸ J.N. Bouwman, *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu uitgevers 2011, p. 634 t/m 636.

De beperking van rechtsvormen in een fiscale eenheid is voor de dochtermaatschappij nog groter. Alleen de NV of BV mag volgens artikel 15, derde lid, onderdeel e als dochtermaatschappij deelnemen aan de fiscale eenheid. Bij de dochtermaatschappij zijn vergelijkbare lichamen die zijn opgericht naar het recht van de hiervoor benoemde landen ook als rechtsvorm voor de fiscale eenheid toegestaan. De beperking in de toegestane subjecten is destijds door de wetgever gemotiveerd met een beroep op het behoefteargument, dat in paragraaf 3.2 aan de orde is gekomen.

Om te waarborgen dat de eenheid niet alleen fiscaal maar ook daadwerkelijk bestaat, is artikel 15 lid 1 in het leven geroepen.³⁹ Hier wordt gesteld dat de moedermaatschappij ten minste de juridische en economische eigendom dient te bezitten van 95% van het nominaal gestort aandelenkapitaal van de dochtermaatschappij. De juridische eigendom houdt in dat de moedermaatschappij zeggenschap heeft in de dochter en voor de economisch eigendom moet de moedermaatschappij het financiële belang hebben in de dochter.⁴⁰

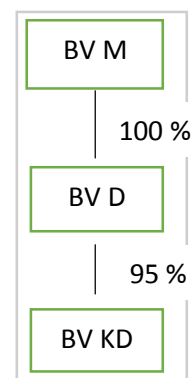
Het is ook mogelijk om een middellijk bezit van aandelen te hebben en te voldoen aan de bezitseis van 95% (artikel 15 lid 2). Een middellijk belang is een belang in een lichaam dat niet rechtstreeks wordt gehouden maar indirect via een ander lichaam. Het middellijk bezit moet wel onmiddellijk worden gehouden door één of meer belastingplichtigen die van de fiscale eenheid deel uitmaken.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Als een grootmoeder (M) 100% aandelen in de dochter (D) bezit, die op haar beurt 95% van de aandelen in de kleindochter (KD) bezit, dan kunnen alle drie vennootschappen in één fiscale eenheid omdat M middellijk 95% (100% van 95%) van de aandelen in KD bezit.⁴¹

Artikel 15, derde lid, onderdeel c bepaalt dat zowel de moedermaatschappij als de dochtermaatschappij feitelijk in Nederland moeten zijn gevestigd. Indien een belastingverdrag of de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) van toepassing is, moet de maatschappij ook volgens dat verdrag of die BRK geacht worden in

Nederland te zijn gevestigd.⁴² De vestigingsplaatsfictie van artikel 2 lid 4 VPB geldt niet omdat artikel 15 in dat artikel wordt uitgesloten.

Als een belastingverdrag of BRK van toepassing is, dan wordt gesproken over een dubbele-vestigingsplaatsseis. Volgens de nationale wet moet gekeken worden naar artikel 4 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR). Hierin wordt bepaald: 'waar iemand woont en waar een lichaam



³⁹ A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Fed 1983, p. 21

⁴⁰ Q.W.J.C.H. Kok, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, p. 79-80

⁴¹ M.J.A.M. van Gijlswijk, *De fiscale eenheid*, Deventer: Kluwer 2004, p. 19

⁴² M.J.A.M. van Gijlswijk, *De fiscale eenheid*, Deventer: Kluwer 2004, p. 23

gevestigd is, wordt naar omstandigheden beoordeeld'. Voor een lichaam wordt dan gekeken naar de plaats waar de feitelijke leiding is gevestigd. Daarnaast moet het lichaam volgens het belastingverdrag of BRK in Nederland zijn gevestigd. Als deze tweede eis er niet zou zijn, zou een lichaam met een dubbele vestigingsplaats alsnog in de fiscale eenheid kunnen worden opgenomen door alleen te voldoen aan de eerste eis.⁴³

Naast de hierboven genoemde voorwaarden moet nog aan een aantal andere voorwaarden worden voldaan om een fiscale eenheid te kunnen aangaan. Allereerst moeten de te voegen maatschappijen opteren voor toepassing van de fiscale-eenheidsregeling (artikel 15, lid 1 VPB).

Artikel 15, lid 3, onderdeel a zorgt ervoor dat consolidatie van vermogens en resultaten van de vennootschappen mogelijk is. In dit artikel wordt vermeld dat de tijdvakken waarover de belasting wordt geheven, voor beide belastingplichtigen dienen samen te vallen. Hierbij moeten zowel het begin als het eind van het boekjaar samenvallen omdat de resultaten van de maatschappijen worden geconsolideerd. Als een belastingplichtige in de loop van het boekjaar aan de fiscale eenheid wordt gevoegd, is artikel 6 BFE van toepassing. De belastingplichtige moet dan zijn eigen boekjaar afsluiten, waardoor die belastingplichtige afrekenet over eventuele eerder geboekte resultaten.

De belastingplichtigen die deel willen uitmaken van een fiscale eenheid, moeten ook dezelfde winstregels hanteren (artikel 15, lid 3, onderdeel b Wet VPB). Het gaat hierbij om regels ter bepaling van de totaalwinst en niet de jaarwinst. De gevoegde lichamen samen moeten dezelfde functionele valuta hanteren om aan dit vereiste te kunnen voldoen.⁴⁴ Deze eis is om te voorkomen dat voeging van rechtspersonen met een verschillend fiscaal regime tot ongewenste fiscale consequenties zou leiden.⁴⁵

De laatste eis wordt gesteld in artikel 15, lid 3, onderdeel f. De moedermaatschappij mag de aandelen in de dochtermaatschappij niet, middellijk of onmiddellijk, als voorraad houden.

Vorraadaandelen zijn volgens HR 23 februari 2000, BNB 2000/215 aandelen die door de belastingplichtige zijn bestemd voor de verkoop, behoren tot diens vlottende kapitaal, betrekking hebben op vennootschappen die geen onderneming in materiële zin drijven en die geen activa, of (nagenoeg) geen andere activa, hebben dan liquide middelen en/of bezittingen die direct en zonder noemenswaardig verlies in liquide middelen kunnen worden omgezet. Voorraaddochters kunnen niet in de fiscale eenheid opgenomen worden omdat zo wordt voorkomen dat de toekomstige waardeinstijging en dividenden van de voorraaddochter via de fiscale eenheid buiten de heffing

⁴³ Q.W.J.C.H. Kok, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, p.101

⁴⁴ Q.W.J.C.H. Kok, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, p.100

⁴⁵ A.J. van Soest, *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Fed 1983, p. 36

blijven.⁴⁶ Met het voorgaande zijn alle voorwaarden van de fiscale eenheid kort uiteengezet en is tevens aangegeven waar deze voorwaarden voor dienen.

3.4 Doel/nut fiscale eenheid

De fiscale-eenheidsregeling is van groot belang voor concerns. De regeling doorbreekt het subjectieve karakter van de vennootschapsbelasting door een groep belastingplichtigen gezamenlijk te behandelen als waren zij één belastingplichtige. Deze behandeling als één belastingplichtige leidt tot drie gevolgen:

- de vermogensconsolidatie;
- de (daaruit voortvloeiende) resultatenconsolidatie; en
- de toerekening van omstandigheden van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij.⁴⁷

Wat betreft de vermogensconsolidatie is bij het aangaan van een fiscale eenheid nog slechts sprake van één vermogen, namelijk het geconsolideerde vermogen van de moedermaatschappij en haar dochtermaatschappij(en). Omdat het vermogen en de werkzaamheden van de dochtermaatschappij(en) aan de moedermaatschappij worden toegerekend, bestaan transacties en rechtsverhoudingen tussen deze lichamen fiscaal niet. Dit is meteen één van de voordelen van de fiscale eenheid. Het tweede gevolg van de fiscale eenheid is de resultatenconsolidatie. Er is slechts sprake van één resultaat, namelijk het resultaat van de fiscale eenheid. Dit zorgt voor de mogelijkheid tot horizontale verliescompensatie. Verliezen kunnen gecompenseerd worden tussen verschillende lichamen binnen de fiscale eenheid in hetzelfde tijdvak. Het laatste gevolg van de fiscale eenheid is dat alles wat de dochtermaatschappij aangaat, de moedermaatschappij ook aangaat. Dit vloeit voort uit het arrest HR 22 februari 1956, BNB 1956/132. Een voorbeeld van de toerekening van omstandigheden is als het herinvesteringsvoornemen van een dochtermaatschappij wordt toegerekend aan de moedermaatschappij.⁴⁸

Naast de voordelen is er ook een aantal nadelen van de fiscale eenheid. Alle maatschappijen binnen de fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de VPB-schulden. Dit blijkt uit artikel 39 van de Invorderingswet. Daarnaast wordt de grens tot waar voor investeringen in bedrijfsmiddelen investeringsaftrek kan worden verkregen, sneller bereikt doordat de fiscale eenheid als één

⁴⁶ M.J.A.M. van Gijlswijk, *De fiscale eenheid*, Deventer: Kluwer 2004, p. 26

⁴⁷ Q.W.J.C.H. Kok, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, p.157-160

⁴⁸ Q.W.J.C.H. Kok, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2005, p.160

belastingplichtige wordt gezien en daardoor de investeringen van alle tot de fiscale eenheid behorende maatschappijen worden samengevoegd. Bovendien kan de fiscale eenheid maar één maal gebruik maken van het lagere opstaptarief van 20% in de VPB.⁴⁹ De voordelen zullen meestal groter zijn dan de nadelen. Hierdoor is de fiscale-eenheidsregeling erg belangrijk voor ondernemingen die deel uit maken van een concern.

Uit de ontstaansgeschiedenis van de fiscale eenheid blijkt dat bij de totstandkoming van de fiscale eenheid een 'heffing gebaseerd op een verzamelbalans voor de gehele onderneming'⁵⁰ werd gewenst, 'om voor concerns als hier zijn bedoeld, de mogelijkheid te scheppen om te worden belast als één lichaam.'⁵¹ Lancée concludeerde dat de fiscale eenheid een erkenning is van het concern als economische eenheid, opgenomen op aandrang van en ter tegemoetkoming aan het bedrijfsleven.⁵² Deze opvatting werd ook gedeeld door Nijst en Verbiest.⁵³ Ik ben het met hen eens omdat de fiscale eenheid is ingesteld voor concerns.

Hendriks vindt ook dat er een algemene concerngedachte ten grondslag ligt aan de fiscale-eenheidsregeling, zij het een impliciete.⁵⁴ Om deze regeling toe te kunnen passen moet er namelijk sprake zijn van enigerlei vorm van groepsverbondenheid. Het is dan ook merkwaardig dat de stichting en vereniging in concernverband geen gebruik kunnen maken van de fiscale-eenheidsregeling aangezien de concerngedachte volledig toegepast kan worden op deze rechtsvormen. Een concern met een stichting/vereniging kan namelijk een (economische en organisatorische) eenheid vormen. Bij stichtingen en verenigingen is integratie en concernvorming, evenals bij vennootschappen mogelijk.⁵⁵ Met Hendriks ben ik van mening dat de fiscale-eenheidsregeling is ontstaan om voor concerns de mogelijkheid te scheppen om te worden belast als één lichaam. Stichtingen en verenigingen kunnen ook deel uitmaken van een concern, waardoor het merkwaardig is dat zij geen deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid.

⁴⁹ J.N. Bouwman, *Wegwijs in de Vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, p. 630

⁵⁰ Kamerstukken II 1939/40 no. 239, p. 22

⁵¹ Kamerstukken II 1939/40 no. 239 p. 32

⁵² H. Lancée, *Geconsolideerde balans en fiscus*, ESB 8 juli 1942

⁵³ J.J.M.H. Nijst, *De winstbelasting in de praktijk*, MAB 18^e jaargang nr. 2 en J.V.L.M. Verbiest, *Het concern als fiscale eenheid*, De NV, 20^e jaargang nr. 9

⁵⁴ R.W.F Hendriks, *'De stichting in concernverband'*, 1994, Centre for Company Law van de UvT in Tilburg p. 289

⁵⁵ C.P.M. van Houte, *Concernfaciliteiten in de vennootschapsbelasting bij groepsverbonden stichtingen; een reactie*, WFR 1992/1655

3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is de parlementaire behandeling van de fiscale-eenheidsregeling aan de orde gekomen. Hieruit blijkt dat de veronderstelde gedachte achter het beperken van de rechtsvorm tot de NV/BV was dat alleen bij de NV/BV behoefte bestaat aan de fiscale eenheid. Het blijkt echter uit de literatuur dat andere rechtsvormen zoals de stichting en vereniging, die een onderneming drijven en behoren tot een concern, wel degelijk ook de behoefte kunnen hebben om gebruik te maken van de fiscale-eenheidsregeling. De aanvankelijke motivering waarin de beperking van de fiscale-eenheidsregeling tot NV's verdedigd werd is dus ongegrond en de oorspronkelijke bedoeling van de stichting/vereniging is geen rechtvaardiging om ze uit te sluiten van de fiscale eenheid.

Verder is in paragraaf 3.3 de regelgeving van de fiscale eenheid uitgewerkt en aangegeven waar de gestelde voorwaarden voor dienen. In de laatste paragraaf is gekeken naar het nut van de fiscale eenheid. Vanwege de vele voordelen blijkt dat grote belangen kunnen spelen om deel uit te kunnen maken van de fiscale eenheid. Ook is hier de gedachte achter de fiscale eenheid naar voren gekomen. Hieruit bleek dat er een algemene concerngedachte aan ten grondslag ligt. Deze gedachte is ook van toepassing op de stichting/vereniging aangezien ook een concern met een stichting/vereniging een (economische en organisatorische) eenheid kan vormen. Het is dan ook merkwaardig dat zij worden uitgesloten van de fiscale eenheid.

Hoofdstuk 4: Fiscale verschillen tussen de onbeperkt en beperkt belastingplichtigen in de VPB

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik de deelvraag: 'Wat zijn de relevante fiscale verschillen tussen de stichting/vereniging en de rechtsvormen die op dit moment wel in de fiscale eenheid kunnen' beantwoorden. In paragraaf 4.2 zal ik de fiscale aspecten van de beperkt belastingplichtigen toelichten, namelijk de stichting en vereniging. De fiscale aspecten van de NV/BV en coöperatie komen in paragraaf 4.3 aan de orde. De coöperatie wordt behandeld omdat het op het eerste oog merkwaardig is dat de coöperatie wel als moedermaatschappij kan deelnemen aan de fiscale eenheid terwijl deze een bijzondere vereniging is. In paragraaf 4.4 zal ik uitleggen waarom de fiscale verschillen tussen de onbeperkt en beperkt belastingplichtigen leiden tot een verschil in behandeling en of dit verschil gerechtvaardigd kan worden. Om de inbreuk op de rechtsvormneutraliteit te rechtvaardigen was het tweede argument dat in tegenstelling tot de NV/BV, de stichting/vereniging beperkt belastingplichtig is, waardoor latere heffing niet verzekerd zou zijn. Ik ga in deze paragraaf toetsen of dit een gegronde reden is. Als laatste zal ik het hoofdstuk afsluiten met een conclusie.

4.2 De stichting en vereniging als subject in de VPB

De stichting en vereniging zijn rechtspersonen die zelfstandige dragers zijn van rechten en plichten. Indien en voor zover de stichting of vereniging een onderneming drijft, is deze onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor de opbrengsten uit haar onderneming op basis van artikel 2, lid 1, onderdeel e VPB. Dit wordt de beperkte belastingplicht genoemd. De in artikel 2 lid 1, onderdeel d genoemde stichtingen en verenigingen zijn op grond van de Woningwet bij koninklijk besluit toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn en zijn volgens de wet VPB onbeperkt belastingplichtig. Dit betekent dat zij voor hun gehele vermogen belastingplichtig zijn. Deze woningcorporaties kunnen wel deelnemen aan een fiscale eenheid omdat zij met ingang van 1 januari 2008 als binnenlands belastingplichtig zijn aangemerkt.⁵⁶ Tevens worden de verenigingen die op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreden als onbeperkt belastingplichtig gezien (artikel 2 lid 1, onderdeel c).

De stichting en vereniging zijn beperkt belastingplichtig. Daarmee wordt bedoeld dat zij slechts belastingplichtig zijn indien en voor zover zij een onderneming drijven. Een onderneming wordt

⁵⁶ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer 2013, p. 58

gedreven als sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, die deelneemt aan het economische verkeer en het oogmerk heeft om winst te behalen.⁵⁷ Aan alle drie vereisten moet worden voldaan wil de stichting/vereniging belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Als er activiteiten worden verricht die het normaal vermogensbeheer te boven gaan en als bijvoorbeeld een investering wordt gedaan in activa, is er sprake van een organisatie van kapitaal en arbeid. De tweede eis is dat een stichting/vereniging moet deelnemen aan het economisch verkeer. De Staatssecretaris van Financiën heeft in de toelichting bij het cassatieberoep tegen de uitspraak van Hof Amsterdam van 1 april 2009⁵⁸ aangegeven wanneer naar zijn mening wel of geen sprake is van deelname aan het economische verkeer. Als een stichting/vereniging bijvoorbeeld slechts activiteiten verricht voor een besloten kring, is er geen sprake van deelname aan het economische verkeer. De laatste eis om belastingplichtig te zijn voor de VPB is het oogmerk hebben om winst te behalen. Als in de statuten van de stichting/vereniging staat dat deze niet naar winst streeft, hoeft het echter niet te betekenen dat deze niet naar winst streeft in de definitie van een onderneming drijven. Winststreven is bijvoorbeeld ook aanwezig als de vereniging niet voor zichzelf winst beoogt, maar wel beoogt voordelen voor de bij haar aangesloten ondernemers te behalen.⁵⁹ Ook is het incidenteel behalen van winst bij een stichting/vereniging een indicatie van een redelijke verwachting van winst.⁶⁰

Het ondernemingsbegrip wordt in artikel 4 wet VPB uitgebreid doordat een stichting/vereniging geacht wordt een onderneming te drijven als zij, bij het ontbreken van een winstoogmerk, in concurrentie treedt met andere VPB-plichtige lichamen of natuurlijke personen/ondernemers. Daarmee wordt voorkomen dat niet-vennootschapsbelastingplichtige lichamen een voordeel hebben en op deze wijze de concurrentie verstoren.⁶¹ In het arrest HR 22 juni 2012, BNB 2012/226 is advocaat-generaal Wattel uitgebreid ingegaan op de vraag wanneer sprake is van 'in concurrentie treden' en heeft hiervoor een checklist gemaakt. Hier zal ik niet verder op ingaan omdat dit irrelevant is voor mijn onderzoek.

In artikel 2 lid 1, onderdeel e staat dat de stichting/vereniging belastingplichtig is voor de VPB 'voor zover' de stichting/vereniging een onderneming drijft. Als er sprake is van winst uit een niet tot de onderneming behorend vermogen, wordt die niet belast voor de VPB. Er moet een scheiding worden gemaakt tussen ondernemingsvermogen en privévermogen. Dit wordt de etiketteringsproblematiek genoemd. De inkomsten van de stichting/vereniging moeten dan gesplitst worden over twee

⁵⁷ C.P.M van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 43

⁵⁸ nr. 07/0837, V-N 2009/40.12

⁵⁹ HR 6 maart 1985, BNB 1985/213

⁶⁰ HR 29 juni 1955, BNB 1955/299

⁶¹ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p.475

domeinen, namelijk: het ondernemingsdomein en het niet-ondernemingsdomein. De regels van de vermogensetikettering dienen te worden gevolgd zoals die worden gehanteerd in de inkomstenbelasting.⁶² Er zijn drie regels samen te vatten. De eerste regel is dat als een vermogensbestanddeel uitsluitend wordt gebruikt voor bedrijfsactiviteiten, dit behoort tot het verplicht ondernemingsvermogen. Als een vermogensbestanddeel uitsluitend wordt gebruikt voor niet-bedrijfsactiviteiten, of privé, behoort dit tot het niet-ondernemingsvermogen (ook wel privévermogen genoemd). Indien een vermogensbestanddeel een meervoudige functie heeft, namelijk zowel ten behoeve van de onderneming als ten behoeve van niet-bedrijfsdoeleinden, behoort het tot het keuzevermogen.⁶³ Deze beperkte belastingplicht leidt daarmee tot het grootste probleem met betrekking tot de fiscale eenheid. Hier zal ik in paragraaf 4 nader op ingaan.

4.3 Fiscale aspecten NV/BV en coöperatie

Het wettelijke kader van de NV/BV is geregeld in Boek 2, Titel 4 en 5 van het Burgerlijk Wetboek. De NV/BV is een rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschap waarvan het maatschappelijk kapitaal verdeeld is in aandelen. De NV/BV is primair gericht op het behalen van winst waarbij de aandeelhouders participeren in het eigen vermogen. Ik zal echter niet verder ingaan op de structuur en oprichting van de NV/BV aangezien dit voor mijn onderzoek niet relevant is.

De NV/BV is subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting als gevolg van artikel 2, eerste lid, onderdeel a wet VPB. In artikel 2, vijfde lid is bepaald dat de NV/BV geacht wordt haar onderneming met behulp van haar gehele vermogen te drijven. Dit wordt de onbeperkte belastingplicht genoemd. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen ondernemings- en privévermogen. Alle voordelen die een NV/BV behaalt, behoren tot haar fiscale winst. In het arrest HR 16 september 1981, BNB 1981/319 werd bepaald dat ook als een BV überhaupt geen onderneming drijft, deze alsnog onbeperkt belastingplichtig is voor de VPB.

De coöperatie kan worden getypeerd als een partiële samenwerkingsvorm van zelfstandige ondernemingen, in een gemeenschappelijk bedrijf, tot uitvoering van gemeenschappelijke taken. Deze taken hebben een rechtstreeks verband met of strekken ten voordele van de samenwerkende ondernemingen.⁶⁴ De coöperatie neemt binnen de rechtspersonen van Boek 2 BW een tussenpositie in tussen de stichting en de vereniging aan de ene kant en de NV en BV aan de andere kant.⁶⁵ De interne organisatie volgt wel de structuur van de gewone vereniging, maar de coöperatie heeft wel

⁶² F.J.P. van den Ingh, E. Bos en P.C.J. Oerlemans, *De stichting als ondernemingsvorm*, Vademecum Ondernemingsrecht, 1993, p.67

⁶³ C.P.M van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 87

⁶⁴ G.J. ter Woorst, *Coöperatie als vorm van economische organisatie*, diss. Tilburg, 1966

⁶⁵ J.J.A. Hamers, C.A. Schwarz, D.F.M.M. Zaman, *Handboek Stichting en Vereniging*, 2013, Uitgeverij Paris, p.317

een op winst gerichte organisatie die een onderneming drijft. Zij moet namelijk een onderneming drijven ten behoeve van de aangesloten leden (2:53 lid 1 BW). Daarom zijn alle bepalingen van de vereniging van toepassing, met uitzondering van artikel 26 lid 3, waarin het verbod van winstuitkering aan de leden staat. Een coöperatie mag dus wel winst uitkeren aan haar leden. De coöperatie is subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting volgens artikel 2, lid 1, onderdeel b wet VPB en wordt geacht met haar gehele vermogen een onderneming te drijven (artikel 2, lid 5 wet VPB). Dit betekent dat zij onbeperkt belastingplichtig is en dus geen privé- of beleggings sfeer heeft, maar met al haar activiteiten en de uitkomsten daarvan onder de VPB-heffing valt.⁶⁶ Bij het bepalen van de belastbare winst van een coöperatie moet onderscheid worden gemaakt tussen 'eigen winst' en 'verlengstukwinst'. Verlengstukwinst is dat deel van het exploitatieresultaat van een coöperatie, dat toerekenbaar is aan de prestatie van of door haar leden-natuurlijk personen. Daarom is artikel 9 lid 1, letter g en lid 2 van de wet VPB ingevoerd. Als aan de voorwaarden is voldaan, is de verlengstukwinst aftrekbaar van de 'eigen winst' om dubbele heffing te voorkomen. De verlengstukwinst zal wel in de heffing van de inkomstenbelasting worden betrokken (bij de leden van de coöperatie).

4.4 Verschillen onbeperkt en beperkt belastingplichtigen

In deze paragraaf zal ik uiteenzetten waarom de fiscale verschillen tussen de onbeperkt en beperkt belastingplichtigen leiden tot een verschil in behandeling en of dit gerechtvaardigd kan worden.

De onbeperkt belastingplichtigen die ik hier zal gaan behandelen zijn de NV/BV en coöperatie en de beperkt belastingplichtigen zijn natuurlijk de stichting en vereniging.

Bij wet van 30 september 1987 kan de coöperatie per 1 januari 1985 deel uitmaken van de fiscale eenheid.⁶⁷ De coöperatie kan zelf niet als dochtermaatschappij worden opgenomen in een fiscale eenheid omdat deze geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft. Zoals in hoofdstuk 3 paragraaf 2 besproken, is de uitbreiding van de coöperatie als moedermaatschappij gemotiveerd met een verwijzing naar literatuur waarin nogal wat kritiek was op het beperkte toepassingsgebied van de fiscale eenheid.

Een coöperatie kan wel als dochtermaatschappij fungeren, als de moedermaatschappij van de fiscale eenheid ook een coöperatie is (artikel 15a wet VPB). In artikel 15 is een formeel criterium gehanteerd waarbij 95% van de aandelen van de dochtermaatschappij in handen moeten zijn van de moedermaatschappij. Er kan vanuit worden gegaan dat integratie in zowel juridisch als economisch opzicht aanwezig is. Bij een coöperatieve groep zijn er echter geen rechtsvormen die een in

⁶⁶ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer 2013, p. 53

⁶⁷ Wet van 30 september 1987, Staatsblad nr.457

aandelen verdeeld kapitaal hebben, waardoor dit formele criterium niet mogelijk is. Om te beoordelen of een coöperatieve groep geïntegreerd is in economisch en juridisch opzicht moet een materiële toets worden toegepast.⁶⁸ Het is op het eerste oog merkwaardig dat de coöperatie wel deel kan uitmaken van de fiscale eenheid terwijl de vereniging dit niet kan aangezien de coöperatie een bijzondere vereniging is. De vereniging is voor de vennootschapsbelasting echter beperkt belastingplichtig terwijl de coöperatie onbeperkt belastingplichtig is. Zoals in paragraaf 4.2 is uitgelegd betekent beperkte belastingplicht dat de stichting/vereniging twee sferen kent: namelijk een ondernemings- en een niet-ondernemingsfeer.

Uit paragraaf 2.2 is gebleken dat het eerste argument van de wetgever om de inbreuk op de rechtsvormneutraliteit te rechtvaardigen: dat de aard van een stichting/vereniging niet vergelijkbaar is met een NV of BV, omdat deze niet gericht is op het behalen van winst, ongegrond is. De rechtsvorm stichting en vereniging sluiten het maken van winst niet uit waardoor de stichting en vereniging wel degelijk vergelijkbaar is met de NV/BV. Het wezenlijke verschil met een vennootschap is namelijk het uitkeringsverbod. Dat verschil rechtvaardigt echter naar mijn mening niet een andere fiscale behandeling omdat de fiscale wetgever er juist voor heeft gekozen om de ondernemende stichting/vereniging belastingplichtig te maken. Dit heeft de wetgever gedaan om ongelijke concurrentieverhoudingen met andere rechtsvormen te voorkomen. Er is nu juist sprake van omgekeerde discriminatie aangezien de stichting/vereniging ongunstiger wordt behandeld, terwijl ze vanuit het perspectief van de vennootschapsbelasting juist wel vergelijkbaar zouden moeten zijn.⁶⁹ Volgens Özbas en Stevens lijkt dit vanuit het perspectief van concurrentieneutraliteit onwenselijk en is dit argument van de wetgever dus ook ongegrond. Ik onderschrijf hun standpunt omdat ik het merkwaardig vind dat de wetgever probeert de ondernemende stichting en vereniging vergelijkbaar te maken met de BV/NV door ze ook belastingplichtig te maken voor de VPB, terwijl ze wel fiscaal verschillend worden behandeld met betrekking tot de fiscale eenheid.

Om de uitsluiting van de stichting/vereniging te rechtvaardigen was het tweede argument van de wetgever dat in tegenstelling tot de NV/BV, de stichting/vereniging beperkt belastingplichtig is, waardoor latere heffing niet verzekerd zou zijn. Özbas en Stevens stellen dat het uiteraard juist is dat een stichting/vereniging beperkt belastingplichtig is, alleen is het de vraag of die beperkte belastingplicht zodanige complicaties oproept dat een fiscale eenheid niet mogelijk is.⁷⁰ Zij beargumenteren dat op grond van het totaalwinstbeginsel at arm's length moet worden gehandeld, bij de vermogensetikettering, zodat hierdoor geen fiscale lekken ontstaan. Ook de ruimte voor

⁶⁸ J.T.L. Nillesen, "Artikel 15a Wet VPB 1969 Fiscale eenheid bij coöperaties / onderlinge waarborgmaatschappijen", NDFR Commentaar, paragraaf 3

⁶⁹ N. Özbas en S.A. Stevens, "Een pleidooi voor een fiscale eenheid VPB voor stichtingen", WFR 2013/1248

⁷⁰ N. Özbas en S.A. Stevens, "Een pleidooi voor een fiscale eenheid VPB voor stichtingen", WFR 2013/1248

winstdrainage is volgens Özbas en Stevens zeer beperkt. Winstdrainage kan worden omschreven als het op gekunstelde wijze creëren van schuldverhoudingen ter verijdeling van de vennootschapsbelasting.⁷¹ Winstdrainage kan zich voordoen indien activiteiten zoals financiering of het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen vanuit de onbelaste sfeer plaatsvindt in plaats vanuit de belaste sfeer. Aangezien de toerekening van vermogensbestanddelen moet plaatsvinden op basis van de vermogensetiketteringsregels, waarbij de aard en het functioneel gebruik van de vermogensbestanddelen belangrijke criteria zijn, zal er niet veel ruimte zijn om hiermee op kunstmatige wijze belastingheffing te ontwijken.⁷² Özbas en Stevens vinden dus dat er geen sprake zal zijn van een heffingslek. Ik kan mij echter niet vinden in de redenering van Özbas en Stevens. Als namelijk sprake is van een stichting/vereniging die als topmaatschappij een fiscale eenheid vormt met een beleggingsvennootschap, behoren deze beleggingen niet tot het ondernemingsvermogen van de stichting/vereniging. Aangezien de stichting/vereniging alleen belastingplichtig is indien en voor zover zij een onderneming drijft, is er wel degelijk sprake van een heffingslek. Ook Boulogne vindt dat er wel een heffingslek ontstaat maar hij vindt dat de volledige uitsluiting van de stichting/vereniging de proportionaliteitstoets niet doorstaat.⁷³ De proportionaliteitstoets is een toets in het kader van EU-wetgeving. Hierin wordt gekeken of het beoogde resultaat ook met minder vergaande middelen kan worden bereikt. Hij vindt namelijk dat een mogelijk heffingslek eenvoudig gedicht kan worden door een artikel op te nemen dat overeenkomt met het huidige artikel 32, lid 2 BFE 2003. Hierin zou kunnen staan dat het gehele vermogen van de dochtermaatschappijen deel wordt geacht uit te maken van het ondernemingsvermogen van de moedermaatschappij. Een andere oplossing om een eventueel heffingslek te voorkomen is de mogelijkheid om de stichting/vereniging gedurende de fiscale eenheid onbeperkt belastingplichtig te maken. Deze optie is er al per 1 januari 2012 voor culturele instellingen op grond van artikel 2, lid 9 wet VPB. Dit zal geen gevolgen hebben voor niet-ondernemingsvermogen dat de stichting/vereniging had voor het voegen in een fiscale eenheid omdat het vermogen wordt gewaardeerd tegen de waarde in het economisch verkeer bij voeging. Ik onderschrijf het betoog van Boulogne, dat de volledige uitsluiting van de stichting/vereniging de proportionaliteitstoets niet doorstaat. De beperkte belastingplicht roept geen complicaties op die een fiscale eenheid onmogelijk maakt doordat een eventueel heffingslek eenvoudig gedicht kan worden door nadere voorwaarden te stellen als een stichting/vereniging deel wil uitmaken van de fiscale eenheid.

⁷¹ O.C.R Marres, *Winstdrainage door renteaftrek*, Deventer: Kluwer 2008, p. 1

⁷² N. Özbas en. S.A. Stevens, "Een pleidooi voor een fiscale eenheid VPB voor stichtingen", WFR 2013/1248

⁷³ G.F. Boulogne, "Art.15, vierde lid, Wet VPB 1969: strijdigheid met de vrijheid van vestiging en de non-discriminatiebepalingen", WFR 2010/840

Het verschil tussen de onbeperkte en beperkte belastingplicht heeft geleid tot een verschil in behandeling om het heffingslek tegen te gaan. Met Boulogne ben ik van mening dat deze reden echter niet gegrond is aangezien er vele andere mogelijkheden zijn die minder ver gaan om het eventuele heffingslek te voorkomen.

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de relevante fiscale verschillen tussen de onbeperkt en beperkt belastingplichtigen in de VPB uitgelegd. In paragraaf 4.2 en 4.3 zijn de fiscale aspecten van de vergeleken rechtsvormen uiteengezet. In paragraaf 4.4 zijn de verschillen benoemd tussen de onbeperkt en beperkte belastingplichtigen en waarom dit leidt tot een verschil in behandeling. Het eerste argument van de wetgever om het verschil in behandeling tussen de stichting/vereniging en NV/BV te rechtvaardigen was dat de aard van een stichting/vereniging niet vergelijkbaar is met een NV of BV, omdat deze niet gericht is op het behalen van winst. Uit hoofdstuk 2 is gebleken dat de rechtsvorm stichting en vereniging het maken van winst niet uitsluit waardoor de stichting en vereniging wel degelijk vergelijkbaar is met de NV/BV. Het wezenlijke verschil met een vennootschap is het uitkeringsverbod, maar dat rechtvaardigt niet dat de stichting/vereniging fiscaal anders behandeld moet worden dan de NV/BV door ze uit te sluiten van de fiscale eenheid. De wetgever heeft namelijk de ondernemende stichting/vereniging belastingplichtig gemaakt om ongelijke concurrentieverhoudingen met andere rechtsvormen te voorkomen terwijl de stichting/vereniging nu weer ongunstiger wordt behandeld. Dit is merkwaardig aangezien de wetgever ze juist heeft geprobeerd vergelijkbaar te maken vanuit het perspectief van de vennootschapsbelasting. Om de uitsluiting van de stichting/vereniging te rechtvaardigen was het tweede argument van de wetgever dat in tegenstelling tot de NV/BV, de stichting/vereniging beperkt belastingplichtig is, waardoor latere heffing niet verzekerd zou zijn. Özbas en Stevens vinden dit argument echter niet steekhoudend omdat zij stellen dat er geen sprake zal zijn van een heffingslek. Ik ben het hier niet mee eens aangezien er bij een fiscale eenheid met een beleggingsvennootschap wel degelijk sprake is van een heffingslek. Net als Boulogne, vind ik dat het argument dat een heffingslek ontstaat, echter geen gegronde reden om de stichting/vereniging uit te sluiten van de fiscale eenheid. De beperkte belastingplicht roept namelijk niet zulke complicaties op dat een fiscale eenheid niet mogelijk is omdat een eventueel heffingslek eenvoudig gedicht kan worden door nadere voorwaarden te stellen.

Hoofdstuk 5: Samenvatting en eindconclusie

In dit laatste hoofdstuk zal de onderzoeksvraag worden beantwoord aan de hand van de in de voorgaande hoofdstukken beantwoorde deelvragen. De onderzoeksvraag luidt als volgt: Zijn er gegronde redenen waarom de stichting/vereniging geen deel kan uitmaken van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting?

In artikel 15, lid 1 tot en met 5, Wet VPB zijn de voorwaarden geregeld waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen om in een fiscale eenheid te kunnen worden opgenomen. Vooral is de rechtsvorm van artikel 15, lid 3, onderdeel d en e, wet VPB van belang geweest voor het onderzoek in deze scriptie. De moedermaatschappij mag een NV, BV, coöperatie of een onderlinge waarborgmaatschappij zijn. Daarnaast mag een naar buitenlands recht opgericht lichaam dat naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een naar Nederlands recht opgericht lichaam ook onder bepaalde voorwaarden moedermaatschappij zijn in de fiscale eenheid. De toegestane rechtsvormen voor de dochtermaatschappij zijn beperkter omdat alleen de NV, BV of een naar buitenlands recht opgericht lichaam, dat vergelijkbaar is met deze twee rechtsvormen, dochtermaatschappij mogen zijn in een fiscale eenheid. In het huidige fiscale eenheidsregime is een fiscale eenheid voor stichtingen en verenigingen niet mogelijk.

Rechtsvormneutraliteit is een belangrijk uitgangspunt van de Wet VPB 1969. Ook de fiscale eenheid kan als een faciliteit worden beschouwd die neutraliteit moet realiseren tussen een belastingplichtige die activiteiten heeft ondergebracht in meerdere (dochter)maatschappijen en een belastingplichtige die alle activiteiten in één lichaam heeft. De stichting en vereniging kunnen echter geen gebruik maken van deze faciliteit en dit is een inbreuk op de rechtsvormneutraliteit. De wetgever heeft een aantal argumenten gegeven om deze inbreuk te rechtvaardigen.

Zijn eerste argument was dat de aard van een stichting/vereniging niet vergelijkbaar is met een NV of BV, omdat deze niet gericht is op het behalen van winst. Uit paragraaf 2.2 is echter gebleken dat dit argument niet gegrond is omdat de rechtsvorm stichting en vereniging het maken van winst niet uitsluit. Het wezenlijke verschil met een vennootschap is het uitkeringsverbod, maar dat rechtvaardigt niet dat de stichting/vereniging fiscaal anders behandeld moet worden dan de NV/BV door ze uit te sluiten van de fiscale eenheid. De wetgever heeft namelijk de ondernemende stichting/vereniging belastingplichtig gemaakt om ongelijke concurrentieverhoudingen met andere rechtsvormen te voorkomen terwijl de stichting/vereniging nu juist weer ongunstiger wordt behandeld. Dit is merkwaardig aangezien de wetgever ze juist heeft geprobeerd vergelijkbaar te maken vanuit het perspectief van de vennootschapsbelasting.

Om de uitsluiting van de stichting/vereniging te rechtvaardigen was het tweede argument van de wetgever dat in tegenstelling tot de NV/BV, de stichting/vereniging beperkt belastingplichtig is, waardoor latere heffing niet verzekerd zou zijn. Ik vind dit echter geen gegronde reden om de stichting/vereniging uit te sluiten van de fiscale eenheid omdat de beperkte belastingplicht niet zulke complicaties oproept dat een fiscale eenheid niet mogelijk is. Een eventueel heffingslek kan eenvoudig gedicht worden door nadere voorwaarden te stellen.

Naast deze twee argumenten is onderzocht of er eventueel andere redenen zijn om de stichting/vereniging uit te sluiten van de fiscale eenheid. In hoofdstuk 2 is de bedoeling van de rechtsvormen stichting en vereniging aan de orde gekomen. Uit dit hoofdstuk blijkt dat deze rechtsvormen oorspronkelijk niet zijn bedoeld om een onderneming te drijven maar dat in de laatste decennia ze meer en meer als rechtsvorm voor ondernemingsactiviteiten zijn gaan dienen. Naar mijn mening is de oorspronkelijke bedoeling van de stichting en vereniging daarom geen rechtvaardiging meer voor het uitsluiten van deze rechtsvormen van de fiscale eenheid. Tevens wordt de stichting/vereniging veel in concernstructuren gebruikt. Ik vind dat deze rechtsvormen, die wel een onderneming moeten drijven, ongerechtvaardigd belemmerd worden doordat zij geen deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid, die juist voor concernstructuren is bedoeld.

In hoofdstuk 3 is de parlementaire behandeling van de fiscale-eenheidsregeling aan de orde gekomen. De aanvankelijke motivering waarin de beperking van de fiscale-eenheidsregeling tot de NV/BV verdedigd werd, was dat alleen bij de NV/BV behoefte bestaat aan de fiscale eenheid. Een 'nijvere' stichting/vereniging die deel uit maakt van een concern heeft echter ook de behoefte om gebruik te maken van de fiscale-eenheidsregeling. Deze motivering is dus ongegrond.

Daarnaast bleek dat er een algemene concerngedachte ten grondslag ligt aan de fiscale eenheid. Deze gedachte is ook van toepassing op de stichting/vereniging aangezien een concern met een stichting/vereniging ook een (economische en organisatorische) eenheid kan vormen. Het is merkwaardig dat zij worden uitgesloten van de fiscale eenheid.

Er zijn, alles afwegende, geen gegronde redenen om de stichting/vereniging uit te sluiten van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Het beginsel van rechtsvormneutraliteit zou toegang moeten geven tot de fiscale eenheid voor de stichting en vereniging.

Literatuurlijst

Boeken

- Asser 2-III* Overige rechtspersonen, 308 Samenwerkings- en steunstichting, beschermingsstichting, stichting administratiekantoor, concernstichtingen.* (sd).
- Bespreking van het rapport van de Commissie voor de bestudering van de fiscale problemen rondom fusies.* (1974). Deventer: Kluwer.
- Bouwman, J.N. (2011). *Wegwijs in de Vennootschapsbelasting*. Den Haag: Sdu Uitgevers.
- Burg, V.A.M. van der, (1988). *De onderneming in het stichtingsgewaad, Van vennootschappelijk belang*.
- Geld, J.A.G. van der, (2013). *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.
- Gijlswijk, M.J.A.M. van, (2004). *De fiscale eenheid*. Deventer: Kluwer.
- Hamers, J.J.A., C.A. Schwarz, & D.F.M.M. Zaman, (2013). *Handboek Stichting en Vereniging*. Zutphen: Uitgeverij Paris.
- Hendriks, R.W.F. (1994). *De stichting in concernverband*. Centre voor Company Law van de UvT in Tilburg.
- Houte, C.P.M. van, (2009). *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*. Deventer: Kluwer.
- Ingh, F.J.P. van den, E.C. Bos & P.C.J. Oerlemans, (1993). *De stichting als ondernemingsvorm, Vademecum Ondernemingsrecht*.
- Kok, Q.W.J.C.H. (2005). *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*. Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers.
- Maeijer, J.M.M. (sd). *Asser 2-II De rechtspersoon, 461*.
- Marres, O.C.R. (2008). *Winstdrainage door renteaftrek*. Deventer: Kluwer.
- Raaijmakers, M.J.G.C. (1990). *Over de samenhang tussen normen en definities in het Nederlandse groepsrecht, De NV 1990*.
- Rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (geschrift nr. 199 van de Vereniging voor Belastingwetenschap)*. (1995). Deventer: Kluwer.
- Rapport van de Commissie voor de bestudering van de fiscale problemen rondom fusies.* (1974). Deventer: Kluwer.
- Schrage, E.J.H. (1992). *Van verenigingen, vennootschappen en stichtingen. Een rechtshistorische, comparatieve vogelvlucht, Stichting en Vereniging*.
- Soest, A.J. van, (1983). *De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.
- Vries, N.H. de & R.J. de Vries, *Cursus Belastingrecht: Vpb.oud.(2,18).C.a1.III Het rechtskarakter van de (standaard)voorwaarden*.

Woorst, G.J. ter, (1966). *Coöperatie als vorm van economische organisatie*. Tilburg.

Tijdschriften

Boulogne, G.F. "Art.15, vierde lid, Wet VPB 1969: strijdigheid met de vrijheid van vestiging en de non-discriminatiebepalingen", WFR 2010/840

Houte, C.P.M. van, "Concernfaciliteiten in de vennootschapsbelasting bij groepsverbonden stichtingen; een reactie", WFR 1992/1655

Lancée, H. "Geconsolideerde balans en fiscus", ESB 8 juli 1942

Nijkeuter, E. "Artikel 15 Wet VPB 1969 Totstandkoming en beëindiging van een fiscale eenheid", NDFR Commentaar

Nijst, J.J.M.H "De winstbelasting in de praktijk", MAB 18e jaargang nr. 2

Nillesen, J.T.L. "Artikel 15a Wet VPB 1969 Fiscale eenheid bij coöperaties / onderlinge waarborgmaatschappijen", NDFR Commentaar

Özbas, N. en S.A. Stevens, "Een pleidooi voor een fiscale eenheid VPB voor stichtingen", WFR 2013/1248

Strik, S.A.W.J. *Cursus Belastingrecht*, Vpb.2.9.2.B.c "Geen uitbreiding van de fiscale eenheid tot stichtingen en verenigingen"

Tuijl, B. A. van, "Fiscale eenheid", WFR 1979/336

Verbiest, J.V.L.M. "Het concern als fiscale eenheid", *De NV*, 20e jaargang nr. 9

Jurisprudentie

HR 22 juni 2012, BNB 2012/226

Hof Amsterdam van 1 april 2009, nr. 07/0837, V-N 2009/40.12

HR 23 februari 2000, BNB 2000/215

HR 16 maart 1994, BNB 1994/191

HR 1 maart 1989 BNB 1989/156

HR 6 maart 1985, BNB 1985/213

HR 16 september 1981, BNB 1981/319

HR 22 februari 1956, BNB 1956/132

HR 29 juni 1955, BNB 1955/299

Parlementaire Stukken

Kamerstukken // 2000/01, 26 854, nr. 6.

Kamerstukken // 1999/2000, 26 854, nr. A.

Kamerstukken // 1987/88, 20521, nr. 1.

Kamerstukken // 1968/69 nr. 6000

Kamerstukken // 1961/62 nr. 6000, nr. 6.

Kamerstukken 1939/40 nr. 239