

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

De fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit nader bezien

Naam student: Joey Schellingerhout
Studentnummer: 384566
Begeleider: R.C. de Smit MSc.
Alphen aan den Rijn: 22-06-2016

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave		2
Hoofdstuk 1:	Inleiding	5
§1.1	Inleiding	5
§1.2	Doel	7
§1.3	Probleemstelling en deelvragen	7
§1.4	Toetsingskader	8
§1.5	Opzet	9
§1.6	Afbakening	9
Hoofdstuk 2:	Algemene aspecten van de faciliteiten	10
§2.1	Inleiding	10
§2.2	De fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit	10
§2.2.1	De fiscale eenheid in een notendop	10
§2.2.2	Voor- en nadelen fiscale eenheid	10
§2.2.3	Art. 15ai Wet vpb nader bezien	11
§2.3	De bedrijfsfusie faciliteit van art. 14 Wet vpb	12
§2.3.1	Voorwaarden voor toepassing van art. 14 Wet vpb	12
§2.3.2	Het begrip ontgaan of uitstellen van belastingheffing	12
§2.4	De juridische fusie en juridische splitsing faciliteit van art. 14a en 14b Wet VPB	13
§2.4.1	Civielrechtelijke mogelijkheden	13
§2.4.2	De juridische fusie faciliteit in een notendop	13
§2.4.3	De juridische splitsing faciliteit in een notendop	14
§2.4.4	Voorwaarden voor toepassing van art. 14a en 14b Wet vpb	14
§2.5	Conclusie	15
Hoofdstuk 3:	De sanctietermijn van de verschillende faciliteiten	16
§3.1	Inleiding	1

§3.2	Sanctietermijn voor de fiscale eenheid	16
§3.2.1	De driejaarstermijn	16
§3.2.2	De zesjaarstermijn	17
§3.2.3	Gevolgen van het niet voldoen aan de sanctietermijn	17
§3.3	Sanctie termijn bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing	17
§3.3.1	De driejaarstermijn	18
§3.3.2	Gevolgen van het niet voldoen aan de sanctietermijn	18
§3.4	Verschil in de sanctietermijn tussen fiscale eenheid en de andere drie interne reorganisatie faciliteiten	18
§3.4.1	Uitleg van het verschil in de termijnen	19
§3.4.2	Sanctietermijn voor transacties met onroerend goed	19
§3.4.3	De gevolgen vergeleken	19
§3.4.4	Conclusie	20
Hoofdstuk 4:	Zakelijk handelen	22
§4.1	Inleiding	22
§4.2	Zakelijk handelen binnen de fiscale eenheid	22
§4.2.1	Uitleg van het begrip passende normale bedrijfsuitoefening	22
§4.2.2	Gevolgen van het niet voldoen aan zakelijk handelen binnen de fiscale eenheid	23
§4.3	Zakelijk handelen binnen de andere drie faciliteiten	23
§4.3.1	Uitleg begrip zakelijk handelen	23
§4.3.2	Gevolgen van het niet voldoen aan zakelijk handelen	24
§4.4	Verschil tussen het begrip zakelijk handelen binnen de fiscale eenheid en de andere drie faciliteiten	24
§4.4.1	Begrippen vergeleken	24
§4.4.2	Conclusie	25

Hoofdstuk 5:	Tegenbewijsregeling	26
§5.1	Inleiding	26
§5.2	Tegenbewijsregeling binnen fiscale eenheid	26
§5.3	Tegenbewijsregeling binnen de andere drie faciliteiten	27
§5.4	Mogelijkheid tot levering tegenbewijs vergeleken	28
§5.5	Conclusie	29
Hoofdstuk 6:	Mogelijkheid tot toetreding door een derde	30
§6.1	Inleiding	30
§6.2	Mogelijkheid tot toetreding door een derde binnen de fiscale eenheid	30
§6.3	Mogelijkheid tot toetreding door een derde binnen de andere drie faciliteiten	31
§6.4	toetredingsmogelijkheden vergeleken	31
§6.5	Conclusie	31
Hoofdstuk 7:	Conclusie en aanbevelingen	33
§7.1	Samenvatting	33
§7.2	Antwoord op de probleemstelling	34
§7.3	Aanbevelingen	35
Bronnenlijst		37

1 Inleiding

1.1 Inleiding

Het fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting (hierna: fiscale eenheid) ligt op dit moment vanuit verschillende kanten onder vuur. Door de toegenomen globalisering worden de internationale aspecten van verschillende (rijks)belastingen steeds belangrijker. Dat geldt ook voor de vennootschapsbelasting en de fiscale eenheid in het bijzonder. Dit blijkt onder meer uit het arrest Papillon waarin het Franse fiscale-eenheidsregime onder de loep werd genomen door het HvJ EU.¹ De Nederlandse wetgever achtte het niet noodzakelijk om naar aanleiding van dit arrest over het Franse groepsregime actie te ondernemen.² Aangezien het Franse regime veel op het Nederlandse regime leek, was het niet verbazingwekkend dat kort daarop het Nederlandse fiscale-eenheidsregime aan de beurt kwam in de gevoegde zaken SCA, X AG e.a. en MSA, in deze zaak werd door het HvJ EU geoordeeld dat het Nederlandse fiscale-eenheidsregime in strijd is met EU-recht.³ Vanaf dat moment moest Nederland een zogenoemde zuster fiscale eenheid met een buitenlandse EU/EER-topvennootschap en een moeder-kleindochter fiscale eenheid met een buitenlandse EU/EER-tussenhoudster toestaan. Door deze arresten vindt een verregaande internationalisering van het fiscale-eenheidsregime plaats. Het is zelfs niet ondenkbaar dat de Nederlandse wetgever er niet aan ontkomt om in de komende jaren een echte grensoverschrijdende fiscale eenheid in te voeren. Ondanks het feit dat er in de arresten Marks & Spencer en X Holding is geoordeeld dat het weigeren van een grensoverschrijdende fiscale eenheid niet in strijd is met de Europese vrijheid van vestiging, moet er toch worden gezocht naar een oplossing voor grensoverschrijdende situaties waarin belastingplichtigen worden belemmerd.⁴ Het huidige groepsregime vormt namelijk weldegelijk een belemmering voor bedrijven om zich over de landsgrenzen heen te vestigen. Het niet toestaan van een echte grensoverschrijdende fiscale eenheid kon in de eerder genoemde arresten volgens het HvJ EU echter worden gerechtvaardigd door redenen van algemeen belang. Het HvJ EU brengt wel gelijk een nuancering aan. Volgens het HvJ EU is het wel een ongerechtvaardigde belemmering indien de buitenlandse verliezen nergens tot aftrek kunnen komen. Uit de nuancering valt af te leiden dat de grensoverschrijdende verliesverrekening een pijnpunt blijft.⁵ Op grond van de hiervoor aangehaalde nieuwe jurisprudentie van het HvJ EU lijkt het Nederlandse fiscale eenheidsregime nog steeds niet helemaal uit de gevarenzone.⁶

Om de verdere druk vanuit Europa voor te zijn, is het niet uitgesloten dat het Nederlandse fiscale-eenheidsregime nieuwe wijzigingen moet ondergaan. Als bij het fiscale eenheidsregime wederom op grond van EU-recht aan belastingplichtige – voor de wetgever ongewenste – voordelen moeten worden toegekend, komt de vraag op of deze faciliteit nog bestaansrecht heeft. De fiscale eenheid is al meerdere malen bekritiseerd. De meest recente en

¹ HvJ EG 27 november 2008, nr. C-418/07 (Papillon), *V-N* 2008/59.20.

² Brief Ministerie van Financiën, 17 april 2012, DB/2012/163 U, *V-N* 2012/21.23.

³ HvJ EU 12 juni 2014, nrs. C-39/13, C-40/13 en C-41/13 (SCA, X AG e.a., en MSA), *BNB* 2015/223.

⁴ HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer), *BNB* 2006/72.

⁵ HvJ EU 25 februari 2010, nr. C-337/08 (X Holding), *BNB* 2010/166.

⁶ HvJ EU 2 september 2015, nr. C-386/14 (Groupe Steria SCA), *BNB* 2015/223.

in het oog springende discussie is die tussen Heithuis en De Vries in het *Weekblad Fiscaal Recht*. In zijn column van 29 september 2015 in genoemd Weekblad stelt Heithuis het Nederlandse fiscale-eenheidsregime ter discussie.⁷ Heithuis is van mening dat het fiscale-eenheidsregime te complex is en dat inmiddels de nadelen de ooit goed bedoelde voordelen voorbij zijn geschoten. Hij pleit voor vervanging van ons huidige stelsel door een zogenoemde Group-Relief regeling zoals in Groot-Brittannië, waarbij slechts de mogelijkheid bestaat tot verliescompensatie tussen de maatschappijen. Heithuis geeft aan dat het voordeel van een enkele aangifte vennootschapsbelasting voor de hele fiscale eenheid door de toegenomen automatisering zijn kracht heeft verloren. Daarnaast komt hij nog met een drietal andere argumenten voor afschaffing van ons huidige fiscale-eenheidsregime. Zo zal er geen onderlinge aansprakelijkheid meer zijn voor vennootschapsbelastingsschulden. Ook kan er binnen de fiscale eenheid maar een keer gebruik worden gemaakt van het tariefopstapje van 20%, terwijl dit buiten de fiscale eenheid bij elke vennootschap apart kan. Als laatste en tevens belangrijkste argument noemt hij dat de fiscale eenheid als middel voor interne reorganisatie aan populariteit heeft ingeboet, aangezien de interne reorganisatiefaciliteiten voor de bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing hetzelfde of een zelfs nog beter resultaat bereiken dan met de fiscale eenheid mogelijk is.

De fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit is nooit de insteek van de Nederlandse wetgever geweest, het gaat bij de fiscale eenheid namelijk om de groepsgedachte.⁸ De fiscale eenheid werd echter ook steeds vaker als interne reorganisatiefaciliteit gebruikt, waardoor er nog een voordeel van de fiscale eenheid bij kwam. Het grootste voordeel van de fiscale eenheid is desalniettemin de binnenjaarse verliesverrekening. Doordat Heithuis pleit voor een Group-Relief regeling blijft dit voordeel binnen concernverhoudingen bestaan.

De column van Heithuis heeft reacties opgeroepen van voorstanders van het huidige fiscale eenheidsregime. Zo probeert De Vries in zijn column de door Heithuis aangevoerde argumenten voor afschaffing te weerleggen.⁹ Aan de felle reactie van De Vries valt het op dat hij het meest moeite lijkt te hebben met het door Heithuis aangevoerde argument over de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit. De Vries is van mening dat de fiscale eenheid nog prima als interne reorganisatiefaciliteit kan functioneren en benadrukt de nadelen van de andere fiscale faciliteiten die voor belastingplichtigen beschikbaar zijn in de vennootschapsbelasting.

Heithuis komt vervolgens na de reactie van De Vries met een reactie waarin alle door De Vries aangevoerde argumenten stapsgewijs worden bekritiseerd.¹⁰ Heithuis gaat hier ook nog iets dieper in op zijn eerdere argumentatie over de interne reorganisatiefaciliteiten.

⁷ E.J.W. Heithuis, 'Het einde van de fiscale eenheid Vpb in zicht?', *WFR* 2015/1136.

⁸ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2015, p. 300.

⁹ R.J. de Vries, 'Fiscalisten, hun "speeltjes" en het einde van de fiscale eenheid VPB is nog niet in zicht', *WFR* 2015/1344.

¹⁰ E.J.W. Heithuis, 'Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht!', *WFR* 2015/1348.

Begin 2016 kwam De Vries vervolgens met een uitgebreid pleidooi waarom het afschaffen van de fiscale eenheid in zijn ogen geen goede oplossing is.¹¹

Inmiddels is in het wetsvoorstel over de aanpassing van de fiscale eenheid aangegeven dat de fiscale eenheid op korte termijn niet wordt afgeschaft. Wel zijn vermoedelijk in de toekomst wederom aanpassingen van het fiscale-eenheidsregime noodzakelijk om de regeling EU-proof te maken.¹² Met name de PvdA ziet de toekomst van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime somber in. De fractieleden van de PvdA betwijfelen of de aanpassingen in het wetsvoorstel ruim genoeg zijn om te zorgen dat de fiscale eenheid in de toekomst EU-proof blijft. Met name de nasleep van het Groupe Steria arrest is nog onduidelijk.¹³

1.2 Doel

In deze scriptie wordt nader ingegaan op de verschillende faciliteiten die de vennootschapsbelasting kent voor interne reorganisaties, waarbij wordt getoetst of de fiscale eenheid kan worden gemist in het rijtje van interne reorganisatiefaciliteiten. Aan de hand van een vergelijking van de voor- en nadelen en de mogelijkheden die de faciliteiten ten opzichte van de fiscale eenheid kennen, wordt onderzocht of de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit nog noodzakelijk is. De achterliggende gedachte is namelijk dat een zogenoemde Group-Relief regeling eerder een volwaardig alternatief is voor de Nederlandse fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting.

1.3 Probleemstelling en deelvragen

In deze scriptie staat de volgende probleemstelling centraal:

Is de fiscale eenheid in zijn functie als interne reorganisatiefaciliteit nog van toegevoegde waarde in het licht van de fiscale faciliteiten die de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 biedt voor de bedrijfsfusie, juridische fusie of juridische splitsing en zo nee, is afschaffing een goede oplossing?

Om een antwoord op de probleemstelling te geven worden een viertal deelvragen beantwoord. De volgende deelvragen komen aan bod:

- *Hoe verhoudt de sanctietermijn van artikel 15ai Wet VPB zich tot de sanctietermijn van de bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing?*
- *Moet er binnen de fiscale eenheid ook zakelijk worden gehandeld?*
- *Is de tegenbewijsregeling van de fiscale eenheid net zo ruim als de tegenbewijsregeling van de andere interne reorganisatiefaciliteiten?*
- *Hoe verhoudt de mogelijkheid tot toetreding door een derde zich binnen de fiscale eenheid tegenover de andere interne reorganisatiefaciliteiten?*

¹¹ R.J. de Vries, 'Een pleidooi voor handhaving van het huidige fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting', *WFR* 2016/36.

¹² Nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II* 2016/17, 34323, nr. 6.

¹³ Nader verslag, *Kamerstukken II* 2016/17, 34323, nr. 8.

1.4 Toetsingskader

Het vergelijken van de fiscale eenheid ten opzichte van de bedrijfsfusiefaciliteit, juridische fusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit is zowel vanuit de optiek van de wetgever als de belastingplichtige mogelijk. De belangrijkste toetsingselementen zijn de effectiviteit van de verschillende regelingen, de eenvoud van de verschillende regelingen, en de rechts(on)gelijkheid tussen de verschillende regelingen. In deze scriptie wordt primair naar de gevolgen voor de belastingplichtige gekeken. Het is namelijk de belastingplichtige die een keuze maakt tussen de verschillende mogelijkheden om een interne reorganisatie fiscaal te faciliteren. Daarnaast worden de verschillen soms ook vanuit de optiek van de wetgever belicht. De optiek van de wetgever is van belang, aangezien er voor moet worden gezorgd dat rechtszekerheid en rechtsgelijkheid niet in het geding komt door de voorgestelde wijzigingen. Dit komt niet primair aan bod, mede aangezien het lastig is om budgettaire aspecten in te schatten. Wel wordt in de conclusie een aanbeveling aan de wetgever gedaan op basis van de inhoud van de verschillende regelingen. De aanbevelingen die worden gedaan zijn niet met achterliggende de gedachte om de fiscale eenheid voordeliger voor de belastingplichtige te maken, maar om de fiscale eenheid completer te maken. Het is natuurlijk heel eenvoudig om te zeggen dat de fiscale eenheid in de huidige vorm moet worden afgeschaft. Dit kan niet zomaar van de een op de andere dag gebeuren. Het is beter om de tekortkomingen bloot te leggen en te kijken naar de oplossingen die we op korte termijn kunnen invoeren, dit is meer een soort tussentijdse aanbeveling. Daarnaast is de fiscale eenheid een zeer complexe bepaling in de vennootschapsbelasting, de doelstelling is om de fiscale eenheid overzichtelijker en eenvoudiger te maken. Indien in de conclusie naar voren komt dat de fiscale eenheid overbodig is als interne reorganisatiefaciliteit zal naast de tussentijdse aanbeveling ook een aanbeveling aan de wetgever worden gedaan wat er met de toekomst van de fiscale eenheid moet gebeuren.

Er wordt belang gehecht aan de situaties waar de verschillende regelingen oorspronkelijk voor bedoeld zijn. Dit gaat dus met name om de actieve ondernemingen die een fusie, splitsing of overdracht van een bedrijfsmiddel wensen te verrichten. Het feit dat sommige situaties tussen wal en schip vallen is soms zelfs helemaal niet verkeerd, gezien vanuit de bedoelingen van de wetgever. De faciliteiten zijn immers bedoeld om te voorkomen dat liquiditeitsproblemen ontstaan en daarmee nuttige reorganisaties fiscaal te belemmeren. Voor situaties waarbij deze liquiditeitsproblemen niet aanwezig zijn is het dus niet nodig om de mogelijkheid tot een faciliteit te bieden.

De regelingen worden vergeleken door dieper in te gaan op de inhoud en de mogelijkheden van de verschillende regelingen. Indien rechtsongelijkheid aanwezig is, wordt de relevantie hiervan beoordeeld. Waar nodig wordt een oplossing geboden om de rechtsgelijkheid te vergroten.

1.5 Opzet

Allereerst komen in hoofdstuk 2 de vier verschillende faciliteiten apart aan bod, waarbij een korte beschrijving wordt gegeven van de faciliteit en wordt ingegaan op de vereisten en de antimisbruikbepalingen. Na de algemene omschrijving van de faciliteiten wordt in de hoofdstukken 3 tot en met 6 aan de hand van deelvragen de fiscale eenheid vergeleken met de interne reorganisatiefaciliteiten voor de bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing.

Uiteindelijk wordt in de conclusie een antwoord gegeven op de probleemstelling, waarna een aanbeveling wordt gedaan hoe nu verder te gaan met het fiscale-eenheidsregime van Nederland.

1.6 Afbakening

In deze scriptie wordt de fiscale eenheid vergeleken met de andere faciliteiten die wij kennen op het gebied van interne reorganisatie. Daarom wordt alleen een vergelijking gemaakt op dit specifieke punt. De overige aspecten van de fiscale eenheid, zoals de verliesverrekening of de aansprakelijkheid voor elkaars belastingschulden, komen niet aan bod. Ook komen de arresten van het HvJ EU over de aanvaardbaarheid van de fiscale eenheid in het licht van het EU-recht die in de inleiding zijn genoemd, in het vervolg van deze scriptie niet meer aan de orde.

2 Algemene aspecten van de faciliteiten

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de algemene aspecten van de fiscale eenheid en de andere drie interne reorganisatiefaciliteit besproken. Een goed begrip van deze elementen is noodzakelijk om in het vervolg van de scriptie een oordeel te kunnen geven over de verschillen tussen de faciliteiten. Bij de fiscale eenheid wordt in dit hoofdstuk tevens iets dieper ingegaan op artikel 15ai Wet VPB. Dit is noodzakelijk, aangezien dit wetsartikel in het vervolg van de scriptie vaak aan bod komt. Bij het bespreken van de bedrijfsfusiefaciliteit, juridische fusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit worden naast de algemene aspecten ook voorwaarden uitgebreid toegelicht.

2.2 De fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit

Het uitgangspunt van de fiscale eenheid is de concerngedachte. Dit beperkt zich niet alleen tot de verrekening van verliezen, maar strekt zich zo ver uit dat de dochtermaatschappij wordt geacht op te gaan in de moedermaatschappij.¹⁴ Het primaire doel van de fiscale eenheid is nooit geweest om te gelden als interne reorganisatiefaciliteit.¹⁵ De fiscale eenheid wordt echter wel met regelmaat gebruikt om interne reorganisaties fiscaal zo optimaal mogelijk vorm te geven. In de volgende paragrafen wordt kort besproken hoe de fiscale eenheid in dit opzicht werkt.

2.2.1 De fiscale eenheid in een notendop

Onder voorwaarden is het voor concernmaatschappijen mogelijk om een fiscale eenheid te vormen. Indien de maatschappijen aan de voorwaarden voldoen, kunnen zij op verzoek worden aangemerkt als één belastingplichtige. De onderling transacties van maatschappijen binnen de fiscale eenheid komen niet terug in het resultaat van de fiscale eenheid als geheel. Aangezien de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappijen aan de moedermaatschappij worden toegerekend en van de moedermaatschappij wordt geheven alsof er één belastingplichtige is, heffen de onderlinge transacties elkaar op.¹⁶ De onderlinge transacties zien ook op het verschuiven van vermogensbestanddelen of (een deel van) een onderneming. Het is binnen de fiscale eenheid niet noodzakelijk dat een zakelijke prijs wordt berekend met betrekking tot de onderlinge transacties.¹⁷

2.2.2 Voor- en nadelen fiscale eenheid

Daar waar de faciliteiten voor een juridische fusie, juridische splitsing of een bedrijfsfusie een uitkomst bieden voor een specifieke situatie, heeft de fiscale eenheid een ruimer toepassingsbereik. De fiscale eenheid heeft werking voor zowel de reorganisatie waarbij de moedermaatschappij vermogensbestanddelen overdraagt aan een dochtermaatschappij als in de omgekeerde situatie. Een ander voordeel van de fiscale eenheid betreft de overdracht van vermogensbestanddelen aan een bestaande dochter. De juridische (af)splitsingsfaciliteit is in

¹⁴ MvT, *Kamerstukken II* 1999/00, 26854, nr. 3.

¹⁵ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2015, p. 300.

¹⁶ Art. 15 lid 1 Wet VPB.

¹⁷ R.E.J. Dolfijn, 'Het faciliteren van een interne reorganisatie in de vennootschapsbelasting', *TFO* 2004/115.

deze situaties niet mogelijk, aangezien er civielrechtelijk een structuurwijziging moet plaatsvinden.¹⁸

De fiscale eenheid kent ook nadelen. Zo geldt er een strikte eis met betrekking tot het aandelenbezit van de moedermaatschappij in de dochtermaatschappijen. De moedermaatschappij moet middellijk of onmiddellijk ten minste 95% van het juridische en economische eigendom de aandelen in de dochtermaatschappij bezitten.¹⁹ Als niet meer aan deze eis wordt voldaan, betekent dit dat de fiscale eenheid wordt verbroken. Dit maakt het lastig om participanten te laten toetreden door middel van het uitgeven van nieuwe aandelen.²⁰ Daarnaast geldt een strikte sanctietermijn met betrekking tot de overdracht van vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid.²¹

2.2.3 Art. 15ai Wet VPB nader bezien

De antimisbruikbepaling van artikel 15ai Wet VPB is in het leven geroepen om te voorkomen dat wordt geschoven met vermogensbestanddelen die een stille reserve bevatten, waarna deze stille reserves vervolgens onbelast worden gerealiseerd.²² Het gevolg van de overdracht van vermogensbestanddelen die een stille reserve of goodwill bevatten is dat er een sanctietermijn gaat lopen. Indien binnen deze sanctietermijn de overdragende- of de overnemende maatschappij uit de fiscale eenheid wordt ontvoegd, moet voor het ontvoegingstijdstip alsnog worden afgerekend over de stille reserves en goodwill.²³ De sanctietermijn bedraagt in de meeste gevallen zes kalenderjaren, maar in sommige gevallen geldt de verkorte sanctietermijn van drie kalenderjaren.²⁴ Ook heeft de staatssecretaris in een besluit een drietal situaties aangewezen die niet gelijk tot gevolg hebben dat de sanctie van art. 15ai Wet VPB in werking treedt, ondanks dat naar de letter van de wet de bepaling wel van toepassing is.²⁵ Het gaat om de volgende drie situaties: (i) art. 15ai Wet VPB had niet van toepassing geweest op een overdracht van een vermogensbestanddeel met een stille reserve binnen de fiscale eenheid, indien de fiscale eenheid kleiner zou zijn dan de bestaande fiscale eenheid. (ii) De moedermaatschappij gaat een door art. 14b Wet VPB gefaciliteerde fusie aan met een buiten de fiscale eenheid behorende vennootschap. Waarbij de moedermaatschappij als verdwijnende rechtspersoon optreedt. (iii) De moedermaatschappij gaat een door art. 14b Wet VPB gefaciliteerde juridische fusie aan met een tot de fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij waarbij de moedermaatschappij als verdwijnende rechtspersoon optreedt. Het is niet zo dat er in deze drie situaties geen sprake is van een sanctietermijn. Goedgekeurd is dat de sanctietermijn wordt doorgeschoven naar de fiscale eenheid die wordt gevormd nadat een van de bovengenoemde situaties van toepassing is.

¹⁸ R.P.W.C. Brandsma & R.J. de Vries, *Splitsing, een fiscale analyse van de regeling sinds 2001* (FED fiscale brochures), Deventer: Kluwer tweede druk 2001, p. 27.

¹⁹ Art. 15 lid 1 jo. Art. 15 lid 2 Wet VPB.

²⁰ E.J.W. Heithuis, 'Het einde van de fiscale eenheid Vpb in zicht?', *WFR* 2015/1136.

²¹ Art. 15ai Wet VPB.

²² J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2015, p. 330.

²³ Art. 15ai lid 2 Wet VPB.

²⁴ De sanctietermijn van drie en zes kalenderjaren wordt uitvoeriger besproken in hoofdstuk 3.

²⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 4 december 2010, nr. DGB2010/4620M, *Stcrt.* 2010, 20 684, *BNB* 2011/63.

2.3 De bedrijfsfusie faciliteit van art. 14 Wet VPB

Indien overdracht van (een zelfstandig onderdeel van) een onderneming tegen uitreiking van aandelen in de overnemer plaatsvindt onder bijzondere titel kan in beginsel een beroep worden gedaan op de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 lid 1 Wet VPB.²⁶ De overdrager en de overnemer moeten echter wel aan strikte voorwaarden voldoen om gebruik te mogen maken van de bedrijfsfusiefaciliteit. Een bedrijfsfusie omhoog (naar de moeder) is niet mogelijk, aangezien de dochtermaatschappij die de onderneming overdraagt geen (indirecte) aandeelhouder in zichzelf kan worden.²⁷ In deze paragraaf worden achtereenvolgens de voorwaarden voor toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit en het begrip ontgaan of uitstellen van belastingheffing besproken.

2.3.1 Voorwaarden voor toepassing van art. 14 Wet VPB

Om gebruik te mogen maken van de bedrijfsfusiefaciliteit moet aan een aantal voorwaarden voldaan worden. Het mag niet gaan om de overdracht van vermogensbestanddelen die op zichzelf gezien geen onderneming vormen.²⁸ De Hoge Raad is van mening dat dit niet vanuit het oogpunt van de overdrager moet worden bekeken, maar naar de transactie als geheel. Zo oordeelde de Hoge Raad dat indien vooraf al vast staat dat dooroverdracht van vermogensbestanddelen gaat plaatsvinden, de bedrijfsfusiefaciliteit niet mag worden gebruikt.²⁹

Daarnaast zal de overdracht moeten plaatsvinden tegen uitreiking van aandelen, moet de overnemer VPB-plichtig zijn of worden, mogen er geen compensabele verliezen aanwezig zijn bij de overnemer, moeten dezelfde bepalingen voor het bepalen van de fiscale winst van toepassing zijn op de overdrager en overnemer en moet latere heffing verzekerd zijn.³⁰ Indien niet cumulatief aan de genoemde voorwaarden wordt voldaan is het onder voorwaarden nog wel mogelijk om gebruik te mogen maken van de bedrijfsfusiefaciliteit. De overdrager en overnemer moeten hiervoor gezamenlijk een verzoek in dienen bij de inspecteur. Waarna de inspecteur voorwaarden vaststelt om gebruik te mogen maken van de bedrijfsfusiefaciliteit.³¹

2.3.2 Het begrip ontgaan of uitstellen van belastingheffing

Naast de genoemde voorwaarden om gebruik te mogen maken van de bedrijfsfusiefaciliteit, mag de bedrijfsfusie ook niet gericht zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De overdracht moet plaatsvinden op grond van zakelijke overwegingen. Volgens de Staatssecretaris moet alleen worden gekeken naar de zakelijke motieven van de betrokken vennootschappen. De motieven van de aandeelhouders moeten buiten beschouwing worden gelaten.³² Daarnaast valt alleen het ontgaan of uitstellen van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting onder deze bepaling. Het HvJ EU besliste in de zaak *Zwijnenburg* dat

²⁶ Art. 14 lid 1 Wet VPB.

²⁷ *Cursus Belastingrecht*, Vpb.2.5.1.B.c Vereiste 3. De overdracht geschiedt tegen uitreiking van aandelen, winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid of lidmaatschapsrechten (art. 14, lid 1 en 6).

²⁸ HvJ EG 15 januari 2002, nr. C-43/00 (Randers Sport), *V-N* 2002/8.26.

²⁹ HR 30 november 2012, nr. 11/00167, *BNB* 2013/32.

³⁰ Art. 14 eerste lid Wet VPB.

³¹ Art. 14 tweede lid Wet VPB.

³² J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2015, p. 257.

ontwijking van de overdrachtbelasting het toepassen van de bedrijfsfusiefaciliteit niet in de weg staat.³³

Zakelijke overwegingen worden ook niet geacht aanwezig te zijn indien de aandelen in de overdrager of overnemer binnen drie jaar na overdracht worden vervreemd aan een niet met de overdrager of overnemer verbonden lichaam. Voor deze fictie is het wel mogelijk om aannemelijk te maken dat er zakelijke overwegingen aan de overdracht ten grondslag lagen.³⁴

2.4 De juridische fusie- en juridische splitsingsfaciliteit van art. 14a en 14b Wet VPB

De Juridische fusie- en juridische splitsingsfaciliteit worden in dezelfde paragraaf behandeld, omdat voor beide faciliteiten (nagenoeg) dezelfde voorwaarden gelden. De juridische fusie en juridische splitsing zijn, anders dan bij de bedrijfsfusie het geval is, onder algemene titel. Dit houdt in dat er geen aparte rechtshandeling nodig is om de overdracht tot stand te brengen. Bij de fusie en splitsing zijn zowel civielrechtelijke als fiscaalrechtelijke aspecten van belang. Om een goed begrip te krijgen van de mogelijkheden met de fusie of splitsing op fiscaal vlak worden allereerst de civielrechtelijke mogelijkheden besproken. Daarna komen de beide faciliteiten kort aan bod en als laatst worden de voorwaarden besproken.

2.4.1 Civielrechtelijke mogelijkheden

De juridische splitsingsfaciliteit wordt gebruikt om vermogensbestanddelen van de moedervenootschap over te dragen naar de dochtervenootschap zonder te hoeven afrekenen. Civielrechtelijk mag de afsplitsing van een vermogensbestanddeel niet naar een al bestaande dochter met behoud van de holdingstructuur plaatsvinden. Volgens het civiele recht moeten namelijk de aandeelhouders van het afsplitsende lichaam aandelen verkrijgen in het verkrijgende lichaam. Een afsplitsing is dus alleen mogelijk naar een nieuw op te richten dochtervenootschap. In dat geval is er sprake van de vereiste structuurwijziging.³⁵ Ook de omgekeerde situatie, een overdracht van vermogensbestanddelen van de dochter naar de moeder, is niet mogelijk. Dan zou de moedervenootschap namelijk aandeelhouder in zichzelf worden.³⁶ Een afsplitsing naar een bestaande vennootschap met derde aandeelhouders is wel mogelijk. Indien de afsplitsing tegen uitreiking van aandelen in de verkrijger plaatsvindt, wordt voldaan aan de vereiste structuurwijziging.³⁷ De juridische fusie is civielrechtelijk voor beide richtingen mogelijk. Zowel voor de overdracht van vermogensbestanddelen van de moeder naar de dochter als vice versa. Het enige nadeel is wel dat de holdingstructuur verdwijnt. De overdragende vennootschap houdt namelijk van rechtswege op te bestaan.³⁸

2.4.2 De juridische fusiefaciliteit in een notendop

De juridische fusie kent twee hoofdvarianten. Aan de ene kant is er de juridische fusie door overname, waarbij een van de fuserende rechtspersonen opgaan in de verkrijgende rechtspersoon. De fuserende rechtspersoon houdt op te bestaan. Aan de andere kant is er de

³³ HvJ EU 20 mei 2010, nr. C-352/08 (Zwijnenburg), *BNB* 2011/154.

³⁴ In hoofdstuk 4 en 5 worden het begrip zakelijk handelen en de tegenbewijsregeling uitgebreid besproken.

³⁵ R.J. de Vries, 'Een pleidooi voor handhaving van het huidige fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting', *WFR* 2016/36.

³⁶ R.E.J. Dolfijn, 'Het faciliteren van een interne reorganisatie in de vennootschapsbelasting', *TFO* 2004/115.

³⁷ MvT, *Kamerstukken II* 1995/96, 24702, nr. 3.

³⁸ Art. 2:311 eerste lid BW.

juridische fusie door oprichting, waarbij de fuserende rechtspersonen opgaan in een nieuw op te richten rechtspersoon. De fuserende rechtspersonen houden allemaal op te bestaan.³⁹ In beide situaties worden de aandeelhouders van de verdwijnende rechtspersoon van rechtswege aandeelhouder van de verkrijgende rechtspersoon.⁴⁰ Indien rechtspersonen fuseren, leidt dit er toe dat winst in de vorm van stille reserves en goodwill vrij valt. In beginsel moet hier over worden afgerekend. Voor deze situatie biedt de juridische fusiefaciliteit soelaas. Onder voorwaarden hoeft niet te worden afgerekend over de winst die ontstaat bij de fusie.⁴¹

2.4.3 De juridische splitsingsfaciliteit in een notendop

Ook de juridische splitsing kent een tweetal varianten. Zo is er de zuivere splitsing, waarbij een rechtspersoon wordt opgesplitst in meerdere rechtspersonen. De splitsende rechtspersoon houdt vervolgens op te bestaan. Daarnaast kennen we de afsplitsing, waarbij een deel van de vermogensbestanddelen over gaan op een andere rechtspersoon. De overdrager blijft bestaan.⁴² Net als bij de fusie, zal er bij de splitsing ook winst worden gerealiseerd. In dit geval kan onder voorwaarde de juridische splitsingsfaciliteit uitkomst bieden. De overdragende rechtspersoon zal dan niet hoeven af te rekenen over de stille reserves en goodwill die zich in de overgedragen vermogensbestanddelen bevinden.⁴³

2.4.4 Voorwaarde voor toepassing van art. 14a en 14b Wet VPB

De voorwaarden voor toepassing van de juridische fusie- en juridische splitsingsfaciliteit worden gezamenlijk behandeld, aangezien de voorwaarden voor beide faciliteiten nagenoeg identiek zijn. Voor beide varianten moet vermogen onder algemene titel over gaan. Het belangrijkste verschil met de bedrijfsfusie is dat het niet noodzakelijk is dat een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming wordt overgedragen. Bij de afsplitsing is het zelfs mogelijk dat een enkel vermogensbestanddeel wordt overgedragen.

De voorwaarden die worden gesteld zijn dat de overnemer VPB-plichtig moet zijn of worden, er geen compensabele verliezen aanwezig mogen zijn bij de overnemer, dezelfde bepalingen voor het bepalen van de fiscale winst van toepassing moeten zijn op de overdrager en overnemer en latere heffing verzekerd moet zijn.⁴⁴ Indien niet cumulatief aan deze voorwaarden wordt voldaan, is het nog wel mogelijk om een beroep te doen op de faciliteiten. Hiervoor moeten de partijen gezamenlijk een verzoek indienen bij de inspecteur, die vervolgens voorwaarden stelt waaronder de faciliteit mag worden toegepast. Naast de genoemde voorwaarden mag de fusie of de splitsing niet gericht zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.⁴⁵ Dit begrip is eerder onder de bedrijfsfusiefaciliteit al aan bod gekomen.⁴⁶

³⁹ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2015, p. 263.

⁴⁰ Art. 2:311 lid 2 BW.

⁴¹ Art. 14b lid 2 Wet VPB.

⁴² Art. 14a lid 1 Wet VPB.

⁴³ Art. 14a lid 2 Wet VPB.

⁴⁴ Art. 14a lid 2 jo. Art 14b lid 2 Wet VPB.

⁴⁵ Art 14a lid 5 jo. Art. 14b lid 5 Wet VPB.

⁴⁶ Zie 2.2.2 Het begrip ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

2.5 Conclusie

Nu de algemene aspecten van de verschillende regelingen zijn besproken worden de belangrijkste vereisen en mogelijkheden in het onderstaande schema weergegeven.

	Fiscale eenheid	Bedrijfsfusiefaciliteit	Juridische fusiefaciliteit	Juridische splitsingsfaciliteit
Toepassingsbereik	Ruim	Specifieke situatie	Specifieke situatie	Specifieke situatie
Omhoog/omlaag	Beide	Alleen omlaag	Alleen omlaag	Alleen omlaag
Tegenprestatie	Niet noodzakelijk	Aandelen	Aandelen	Aandelen
Sanctie bepaling	Ja	Ja	Ja	Ja
Sanctietermijn	3 of 6 kalenderjaren	3 boekjaren	Geen	3 boekjaren
Voorwaarden van toepassing	Voorwaarde om fiscale eenheid te mogen vormen	Ja	Ja	Ja
Overdracht naar bestaande of nieuwe vennootschap	Beide	Beide	Zowel fusie naar nieuw op te richten vennootschap als opgaan in bestaande vennootschap	Alleen naar nieuw op te richten vennootschap of naar bestaande vennootschap met derde aandeelhouders

3 De sanctietermijn van de verschillende faciliteiten

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de algemene aspecten van de interne reorganisatiefaciliteiten besproken. In dit hoofdstuk en de daarop volgende hoofdstukken wordt telkens een bepaald element uit de verschillende regelingen vergeleken. In dit hoofdstuk wordt de sanctietermijn van de fiscale eenheid enerzijds en de drie fusie- en splitsingsfaciliteiten anderzijds uitgewerkt en vergeleken. Daarnaast worden de gevolgen vergeleken indien niet wordt voldaan aan de sanctietermijn. In de eerste paragraaf komt de sanctietermijn van de fiscale eenheid aan bod. Zowel de driejaarstermijn als de zesjaarstermijn worden besproken. Tevens wordt aandacht besteed aan de gevolgen indien de sanctietermijn wordt overtreden. In de tweede paragraaf wordt de sanctietermijn van de andere drie faciliteiten besproken. Waarna in de derde paragraaf de sanctietermijnen en de gevolgen van de verschillende interne reorganisatiefaciliteiten worden vergeleken. In de deelconclusie van dit hoofdstuk wordt een antwoord gegeven op de eerste deelvraag: *Hoe verhoudt de sanctietermijn van artikel 15ai Wet VPB zich tot de sanctietermijn van de bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing?*

3.2 Sanctietermijn voor de fiscale eenheid

De fiscale eenheid kent een tweetal sanctietermijnen. In sommige gevallen is de sanctietermijn van drie jaar van toepassing. Maar in verreweg de meeste situaties is de sanctietermijn van zes jaar van toepassing. De sanctietermijn houdt simpelweg in dat indien binnen drie respectievelijk zes kalenderjaren na de overdracht van een vermogensbestanddeel met een stille reserve de fiscale eenheid wordt verbroken, een sanctie in werking treedt. De beide termijnen en de sanctie voor het niet voldoen aan deze termijnen worden hierna besproken.

3.2.1 de driejaarstermijn

Het is voor een belastingplichtige slechts mogelijk om een beroep te doen op de driejaarstermijn indien cumulatief aan twee voorwaarden wordt voldaan. Ten eerste moet er sprake zijn van de overdracht van een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming. Ten tweede moet deze overdracht plaatsvinden tegen uitreiking van eigen aandelen van de overnemer.⁴⁷ Het begrip onderneming of zelfstandig onderdeel van een onderneming wordt hetzelfde uitgelegd als onder de bedrijfsfusiefaciliteit. Zodoende volsta ik hier met een verwijzing naar paragraaf 2.2.1.

De overdracht dient geheel plaats te vinden tegen uitkering van aandelen. Een creditering van 1% van wat op de uitgereikte aandelen is gestort is toegestaan, doch maximaal €4.500.⁴⁸

Er zijn situaties denkbaar waarin volgens het civiele recht geen aandelen hoeven te worden uitgereikt. Dit is mogelijk indien er een juridische fusie plaatsvindt binnen de fiscale eenheid. Naar de letter van de wet is dan de zesjaarstermijn van toepassing, aangezien niet aan het vereiste van ‘tegen uitreiking van aandelen’ wordt voldaan. In deze situatie is het echter

⁴⁷ *Cursus Belastingrecht*, Vpb.2.9.6.E.b5.III Termijn van drie kalenderjaren in art. 15ai, lid 3, onderdeel b.

⁴⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008, nr. CPP2008/1008M, *Stcrt.* 2008, 196, *BNB* 2009/10.

goedgekeurd dat de driejaarstermijn van toepassing is. Mits wel wordt voldaan aan het vereiste van de overdracht van een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming.⁴⁹

Voor de driejaarstermijn wordt het begrip kalenderjaar gehanteerd. Volgens de Staatssecretaris wordt hieronder verstaan een periode van twaalf maanden.⁵⁰ De sanctietermijn vervalt dus na verloop van drie maal twaalf maanden na overdracht van een onderneming of zelfstandig onderdeel van een onderneming.

3.2.2 De zesjaarstermijn

Naast de driejaarstermijn is er de zesjaarstermijn. Deze sanctietermijn geldt voor transacties van vermogensbestanddelen die op zichzelf staand geen onderneming vormen.⁵¹ Ook hier gaat het om kalenderjaren. De sanctietermijn verloopt derhalve na zes maal twaalf maanden gerekend vanaf de datum waarop de transactie is aangegaan.

De enige mogelijkheid om de zesjaarstermijn te omzeilen is indien de overdracht past binnen de aard en omvang van de normale bedrijfsuitoefening van de overdrager en overnemer. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een productielichaam binnen de fiscale eenheid producten doorverkoopt aan een verkooplichaam. Het past echter weer niet bij de omvang van de normale bedrijfsuitoefening indien de overdrager normaliter een grote voorraad aanhoudt en deze vlak voor ontvoeging uit de fiscale eenheid overdraagt aan de overnemer.⁵²

3.2.3 Gevolgen van het niet voldoen aan de sanctietermijn

Het gevolg van ontvoeging uit de fiscale eenheid binnen de sanctietermijn is dat de vermogensbestanddelen onmiddellijk voorafgaande aan het ontvoegingstijdstip moeten worden geherwaardeerd naar waarde in het economische verkeer. Dit geldt alleen voor de vermogensbestanddelen die op het moment van overdracht een stille reserve of niet-geactiveerde goodwill hadden.⁵³ Het is niet van belang of het de overdragende maatschappij is die ontvoegt of dat dit de overnemende maatschappij is. In beide gevallen is de sanctie van toepassing.⁵⁴ De belastingplichtige wordt wel de mogelijkheid geboden om af te rekenen over de waarde in het economische verkeer ten tijde van de overdracht indien deze lager is. Hier mag ook de afschrijving van de periode tussen de overdracht en ontvoeging op in mindering worden gebracht. Het is echter wel aan de belastingplichtige om deze waarde aannemelijk te maken.⁵⁵ In het kader van de winstsplitsing is het noemenswaardig dat de boekwinst op het vermogensbestanddeel bij de overdragende partij in aanmerking wordt genomen.⁵⁶

3.3 Sanctie termijn bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing

Ook in de bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing kennen we een antimistbruikbepaling. Indien de fusie of splitsing is gericht op het ontgaan of uitstellen van

⁴⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, *Stcrt.* 2010, 20684, *BNB* 2011/63.

⁵⁰ MvT, *Kamerstukken II* 2001/01, 26854, nr. 6.

⁵¹ Art. 15ai derde lid Wet VPB.

⁵² *Vakstudie Vennootschapsbelasting 1969*, art 15ai Wet VPB, aant. 5.1.1.

⁵³ Art. 15ai eerste lid Wet VPB.

⁵⁴ *Cursus Belastingrecht*, Vpb.2.9.6.E.b6.I Sanctie van art. 15ai, lid 1, eerste volzin.

⁵⁵ Art. 15ai tweede lid Wet VPB.

⁵⁶ MvT, *Kamerstukken II* 2001/01, 26854, nr. 3.

belastingheffing, wordt de faciliteit terug genomen. De bewijslast rust hier op de inspecteur.⁵⁷ De fusie of splitsing wordt niet geacht te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing indien deze is geschiedt op grond van zakelijke overwegingen. Bij de bedrijfsfusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit is het zo dat wanneer de aandelen in de verkrijgende dan wel de gesplitste rechtspersoon binnen drie jaar worden vervreemd, zakelijke overwegingen niet aanwezig worden geacht.⁵⁸ De juridische fusiefaciliteit kent deze driejaarstermijn niet.

3.3.1 De driejaarstermijn

De driejaarstermijn van de bedrijfsfusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit zijn vergelijkbaar met de driejaarstermijn binnen de fiscale eenheid. De termijn die in acht moet worden genomen bij de bedrijfsfusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit is echter niet drie kalenderjaren, maar drie boekjaren.⁵⁹ Het is dus mogelijk dat de sanctietermijn twee kalenderjaren en een dag bedraagt.⁶⁰ Zowel de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon als in de verdwijnende rechtspersoon mogen niet binnen deze driejaarsperiode worden vervreemd.⁶¹ De juridische fusie faciliteit kent geen driejaarstermijn.⁶²

Overigens is het jammer dat de wetgever niet voor één uniform begrip heeft gekozen in zowel de fiscale eenheid als in de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten. Bij de codificatie van de standaardvoorwaarden van de fiscale eenheid in de Wet VPB is, anders dan de 16^e standaardvoorwaarde luidde, gekozen voor het begrip kalenderjaren. De gedachte hierachter was dat op deze manier misbruik werd voorkomen.⁶³ De wetgever heeft er toen niet voor gekozen om dit begrip in de bedrijfsfusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit ook aan te passen. Om ook bij deze regelingen misbruik te bestrijden had de wetgever dit beter wel kunnen doen.

3.3.2 De gevolgen van het niet voldoen aan de sanctietermijn

Het gevolg van de vervreemding van de aandelen binnen drie jaar is dat zakelijke overwegingen niet aanwezig worden geacht. Dit betekent dat de faciliteit wordt terug genomen. Er dient dus alsnog te worden afgerekend bij de fusie of splitsing. De driejaarstermijn biedt echter wel de ruimte voor de belastingplichtige om tegenbewijs te leveren.⁶⁴ Indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de fusie of splitsing wel op zakelijke gronden is verricht, wordt de faciliteit niet terug genomen. Voor een uiteenzetting van het begrip zakelijk handelen en de tegenbewijsregeling verwijs ik naar hoofdstuk 4 en 5.

3.4 Verschil in de sanctietermijn tussen de fiscale eenheid en de andere drie interne reorganisatie faciliteiten

Nu de verschillende soorten faciliteiten separaat zijn uitgewerkt komen in deze paragraaf de verschillen aan bod. Zowel de termijn zelf als de gevolgen van het niet voldoen aan de

⁵⁷ *Vakstudie Vennootschapsbelasting 1969*, art 14 Wet VPB, aant. 6.

⁵⁸ Er geldt echter wel een tegenbewijsmogelijkheid, zie hoofdstuk 5.

⁵⁹ Art. 7 lid 4 Wet VPB.

⁶⁰ E.J.W. Heithuis, 'Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht!', *WFR* 2015/1348.

⁶¹ Art. 14 lid 4 jo. Art. 14a lid 6 Wet VPB.

⁶² Art. 14b lid 5 Wet VPB.

⁶³ *Vakstudie Vennootschapsbelasting 1969*, art. 15ai, aant. 5.5.

⁶⁴ Art. 14a lid 6 Wet VPB.

sanctietermijn worden vergeleken. Ook wordt specifiek aandacht besteedt aan transacties met onroerend goed, aangezien hier de interne reorganisatiefaciliteiten van de overdrachtsbelasting een rol kunnen spelen. Aan het einde van deze paragraaf wordt in de conclusie een antwoord gegeven op de eerste deelvraag.

3.4.1 Uitleg van het verschil in de termijnen

De fiscale eenheid kent een tweetal termijnen. De driejaarstermijn voor de overdracht van een onderneming tegen uitreiking van aandelen en een zesjaarstermijn in alle overige gevallen. De bedrijfsfusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit kennen alleen een driejaarstermijn.

Waarbij het bij de juridische splitsingsfaciliteit zelfs helemaal niet uit maakt of een los vermogensbestanddeel wordt overgedragen of dat dit een onderneming is. De bedrijfsfusiefaciliteit is alleen toegankelijk indien een onderneming wordt overgedragen, dus geldt de driejaarstermijn ook alleen bij overdracht van een onderneming.

In het opzicht van de sanctietermijn zal de juridische splitsingsfaciliteit dus het meest voordelig uitpakken. Daar waar bij de overdracht van een vermogensbestanddeel binnen de fiscale eenheid een sanctietermijn van zes jaar geldt, zal bij eenzelfde overdracht met behulp van de juridische (af)splitsingsfaciliteit slechts een sanctietermijn van drie jaar gelden.

Daarnaast is er nog een ander groot verschil. De fiscale eenheid spreekt namelijk van kalenderjaren, terwijl de juridische fusie en bedrijfsfusie spreken over boekjaren. Daar waar de sanctietermijn bij de fiscale eenheid dus een harde termijn van drie of zes maal twaalf maanden bedraagt, is het bij de bedrijfsfusie of juridische splitsing denkbaar dat de sanctietermijn slechts twee kalenderjaren en één dag bedraagt.

3.4.2 Sanctietermijn voor transacties met onroerend goed

Zonder uitgebreid in te gaan op de faciliteiten die de Wet BRV kent voor transacties met onroerend goed, wordt het belang van de hantering van het begrip kalenderjaren bij de fiscale eenheid enerzijds en het begrip boekjaren bij de bedrijfsfusie of juridische splitsing anderzijds besproken. De Wet BRV kent een faciliteit voor de overdrachtsbelasting bij de overdracht van onroerende zaken binnen concernverband, bij een juridische fusie, bij een bedrijfsfusie of bij een juridische splitsing.⁶⁵ Om gebruik te mogen maken van deze faciliteiten geldt een sanctietermijn van drie kalenderjaren. Indien binnen deze driejaarstermijn de aandelen worden vervreemd, wordt de faciliteit terug genomen. In dat geval is er dus alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd over de overgedragen onroerende zaken. In dit opzicht vervalt het voordeel van de hantering van boekjaren bij de bedrijfsfusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit, aangezien er een termijn van drie kalenderjaren in de overdrachtsbelasting geldt.

3.4.3 De gevolgen vergeleken

Het gevolg van het niet voldoen aan de sanctietermijn bij zowel de fiscale eenheid als de andere drie faciliteiten is dat er moet worden afgerekend. Bij de fiscale eenheid is dit in beginsel op het moment van ontvoeging en bij de andere drie faciliteiten is dit op het moment dat de fusie of splitsing plaatsvindt. De hoofdregel is dat over de meerwaarde dient te worden afgerekend op het moment van ontvoeging dan wel fusie of splitsing. In de fiscale eenheid

⁶⁵ Art. 5bis t/m 5c Uitvoeringsbesluit Wet BRV.

wordt de belastingplichtige de mogelijkheid geboden om de waarde in het economische verkeer ten tijde van de overdracht in aanmerking te nemen. Het is echter aan de belastingplichtige om deze waarde aan te tonen.

De sanctie treedt bij de fiscale eenheid in werking wanneer de overdragende of overnemende maatschappij uit de fiscale eenheid ontvoegt. Dit is niet alleen mogelijk indien de aandelen in de overnemende of overdragende maatschappij worden vervreemd, maar ook indien niet meer aan een van de andere zes standaardvoorwaarden wordt voldaan. Bij de overige drie faciliteiten treden de gevolgen alleen in werking als de aandelen in de overdragende of overnemende vennootschap worden vervreemd.

3.4.4 Conclusie

Nu de verschillende sanctietermijnen zijn uitgewerkt kan de eerste deelvraag worden beantwoord: *Hoe verhoudt de sanctietermijn van artikel 15ai Wet VPB zich tot de sanctietermijn van de bedrijfsfusie, juridische fusie en juridische splitsing?*

De sanctietermijnen en de gevolgen voor het niet voldoen aan de sanctietermijn bij de fiscale eenheid en de andere drie faciliteiten lijken op het eerste gezicht overeen te komen. Er zijn echter wel degelijk verschillen die het in specifieke gevallen aantrekkelijker maakt om een bepaalde faciliteit toe te passen. Allereerst doet zich nagenoeg geen verschil voor in de sanctietermijn indien een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming wordt overgedragen. Zowel binnen de fiscale eenheid als bij de bedrijfsfusie of juridische (af)splitsing is de sanctietermijn drie jaar. Het enige verschil is dat de fiscale eenheid kalenderjaren toepast en de bedrijfsfusiefaciliteit boekjaren. Dit voordeel valt weg indien de overdracht mede een onroerende zaak bevat. Dan geldt namelijk in beide gevallen een sanctietermijn van drie kalenderjaren. Als we daarentegen kijken naar de overdracht van een vermogensbestanddeel dat op zichzelf geen onderneming vormt, is de juridische splitsingsfaciliteit verreweg het meest aantrekkelijk. De bedrijfsfusiefaciliteit is in deze situatie niet toepasbaar, omdat het geen overdracht van een onderneming betreft. Het is wel mogelijk om de overdracht te faciliteren door middel van de fiscale eenheid. De sanctietermijn is in dat geval zes kalenderjaren. Door de overdracht van dit vermogensbestanddeel te laten plaatsvinden door middel van een afsplitsing kan de juridische splitsingsfaciliteit worden toegepast. De sanctietermijn is dan maximaal drie boekjaren. Ook in het geval van een fusie is de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit minder aantrekkelijk dan de juridische fusiefaciliteit. De juridische fusiefaciliteit kent namelijk geen sanctietermijn.

De gevolgen voor het niet voldoen aan de sanctietermijn komen nagenoeg overeen bij de verschillende faciliteiten. De fiscale eenheid biedt wel iets meer ruimte om de waarde waarover moet worden afgerekend te verlagen. Als we echter de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs in ogenschouw nemen treden er weldegelijk verschillen op tussen de verschillende faciliteiten. Hier is derhalve een apart hoofdstuk aan gewijd. Ik verwijs voor de behandeling hiervan naar hoofdstuk 5.

Uit de conclusie blijkt dat de sanctietermijn van de fiscale eenheid in bijna alle opzichten het minst voordelig uitpakt voor de belastingplichtige. De vraag die gesteld moet worden is hoe relevant de sanctietermijn nu eigenlijk voor belastingplichtigen is. Een fusie of splitsing

gericht op het duurzaam verbeteren van de efficiëntie en schaalvoordelen van de onderneming zal weinig hinder ondervinden van een sanctietermijn. Dit komt omdat het de bedoeling van de lichamen is om de gevormde structuur voor langere tijd intact te houden. Vooral in situaties waarbij het niet vanzelfsprekend is dat een interne reorganisatiefaciliteit van toepassing behoort te zijn zal het belang van de duur van de sanctietermijn toenemen. Fusies, splitsingen of de overdracht van vermogensbestanddelen die gericht zijn op het behalen van belastingvoordelen zullen eerder last ondervinden van de sanctietermijnen. Dergelijke situaties zijn echter gevallen waarvoor de faciliteiten eigenlijk niet zijn bedoeld.

4 Zakelijk handelen

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is de sanctietermijn van de verschillende interne reorganisatiefaciliteiten aan bod gekomen. In dit hoofdstuk wordt het begrip ‘zakelijk handelen’ van zowel de fiscale eenheid als van de andere drie reorganisatiefaciliteiten uitgewerkt. Het begrip zakelijk handelen wordt in meerdere contexten gebruikt. Zo kan het gaan om de zakelijkheid van de prijs die wordt berekend of om de zakelijkheid van een bepaalde handeling. Het zakelijk handelen in dit hoofdstuk ziet op de zakelijkheid van de handeling die wordt verricht. Het begrip zakelijk handelen bij de juridische fusie, juridische splitsing en bedrijfsfusie is identiek. Na uitwerking van het begrip in het perspectief van de fiscale eenheid en in het perspectief van de andere drie faciliteiten, wordt in de deelconclusie een antwoord gegeven op de tweede deelvraag: *Moet er binnen de fiscale eenheid ook zakelijk worden gehandeld?*

4.2 Zakelijk handelen binnen de fiscale eenheid

Een transactie binnen de fiscale eenheid hoeft niet op zakelijke gronden te zijn verricht. Zo maakt het niet uit wat de doelstelling van de betrokken partijen van handeling binnen de fiscale eenheid is.⁶⁶ Problemen doen zich pas voor indien de overdragende of overnemende maatschappij ontvoegt uit de fiscale eenheid. Van belang is dan het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer van het vermogensbestanddeel. De enige mogelijkheid die de Wet VPB kent om in deze situatie niet te hoeven afrekenen over dit verschil is wanneer de overdracht heeft plaatsgevonden in het kader van een bij aard en omvang passende normale bedrijfsuitoefening.⁶⁷ Het begrip zakelijk handelen binnen de fiscale eenheid wordt als het ware ingevuld met ‘een bij aard en omvang passende normale bedrijfsuitoefening’.

4.2.1 Uitleg van het begrip passende normale bedrijfsuitoefening

Uit de wettekst blijkt dat de aard en omvang van de normale bedrijfsuitoefening van zowel de overdrager als overnemer in ogenschouw moet worden genomen. Volgens de Staatssecretaris vallen onder het begrip overdrachten die horen binnen het productieproces van het concern.⁶⁸ Als voorbeeld wordt genoemd een overdracht van een door het productielichaam geproduceerd bedrijfsmiddel dat wordt overgedragen aan het verkooplichaam. Ook de overdracht van een onroerende zaak aan een onroerendezaaklichaam binnen de fiscale eenheid behoort tot de passende normale bedrijfsuitoefening. ‘Aard en omvang’ houdt in dat de grootte van de fiscale eenheid in acht moet worden genomen bij de beoordeling.⁶⁹ De Staatssecretaris geeft daarnaast aan dat eenmalige transacties per definitie niet binnen de ‘aard en omvang van de passende normale bedrijfsuitoefening’ van de maatschappijen kunnen vallen. Volgens critici geeft de Staatssecretaris echter een te enge invulling van het begrip. Een eenmalige overdracht van vermogensbestanddelen in het kader van bevordering efficiëntie van het concern kan makkelijk binnen de aard en omvang van de normale

⁶⁶ R.E.J. Dolfijn, ‘Het faciliteren van een interne reorganisatie in de vennootschapsbelasting’, TFO 2004/115.

⁶⁷ Art. 15ai lid 3 onderdeel a Wet VPB.

⁶⁸ MvT, *Kamerstukken II* 2001/01, 26854, nr. 6, p. 38.

⁶⁹ MvT, *Kamerstukken II* 2001/01, 26854, nr. 6, p. 39.

bedrijfsuitoefening vallen.⁷⁰ De praktijk leert echter dat het zelden tot nooit voor komt dat een transactie binnen de fiscale eenheid binnen het begrip passende normale bedrijfsuitoefening komt te vallen.⁷¹

4.2.2 Gevolgen van het niet voldoen aan zakelijk handelen binnen de fiscale eenheid

Indien een overdracht van een vermogensbestanddeel niet binnen de passende normale bedrijfsuitoefening van de overdragende en overnemende maatschappij past, zal dit in eerste instantie geen gevolgen hebben. De gevolgen treden pas op indien na de transactie een van de maatschappijen uit de fiscale eenheid ontvoegt. Indien de eerdere transactie niet binnen de passende normale bedrijfsuitoefening van de maatschappijen viel, wordt deze transactie als een besmet gezien. In dat geval zal aan de hand van de sanctietermijn zoals besproken in hoofdstuk 3 moeten worden beoordeeld of de sanctie van artikel 15ai Wet VPB in werking treedt.

4.3 Zakelijk handelen binnen de andere drie faciliteiten

De bedrijfsfusie, juridische fusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit kennen een antimisbruikbepaling. De fusie of splitsing mag niet gericht zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.⁷² Een bewijsvermoeden voor het ontgaan of uitstellen van belastingheffing is dat de fusie of splitsing niet heeft plaatsgevonden op grond van zakelijke overwegingen. In hoofdstuk 3 is al aan bod gekomen dat indien binnen drie jaar na de bedrijfsfusie of splitsing de aandelen worden vervreemd, er geen zakelijke overwegingen aanwezig worden geacht. In deze paragraaf wordt besproken wat het begrip zakelijk handelen inhoudt.

4.3.1 Uitleg begrip zakelijk handelen

De wettekst beschrijft het begrip zakelijk handelen niet. Er worden slechts een beperkt aantal voorbeelden genoemd van situaties wanneer wel sprake is van zakelijk handelen. Het gaat hier om herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden.⁷³ Het mag niet gaan om een willekeurige herstructurering. De herstructurering moet bijdragen aan de bedrijfsvoering en de uitbreiding van de betrokken lichamen. Dit moet dus beoordeeld worden op het niveau van de betrokken ondernemingen en niet op het niveau van de aandeelhouders.⁷⁴ Zo is er geen sprake van zakelijke overwegingen indien slechts verliezen van onbestemde oorsprong worden overgedragen.⁷⁵ Deze herstructurering is alleen gericht op het verrekenen van deze verliezen met de winsten van de overnemer. Daarnaast moet het gaan om actieve werkzaamheden. Daar waar de fusierichtlijn spreekt over activiteiten, hanteert de Nederlandse wetgever de term actieve werkzaamheden. De term activiteiten in de fusierichtlijn ziet op ondernemingsactiviteiten, terwijl de term activiteiten in de Nederlandse wet zowel ondernemingsactiviteiten als beleggingsactiviteiten omvat. Vandaar dat de

⁷⁰ I. de Roos en R.J. de Vries, 'Het wetsvoorstel "Herziening fiscale-eenheidsregime" herzien: een nieuwe start', *WFR* 2001/987.

⁷¹ E.J.W. Heithuis, 'Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht!', *WFR* 2015/1348.

⁷² Art. 14 lid 4 jo. Art. 14a lid 6 jo. Art. 14b lid 5 Wet VPB.

⁷³ Art. 14 lid 4 jo. Art. 14a lid 6 jo. Art. 14b lid 5 Wet VPB.

⁷⁴ *Vakstudie Vennootschapsbelasting 1969*, art 14a Wet VPB, aant. 13.6.1.

⁷⁵ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-126/10 (Foggia), *BNB* 2012/5.

Nederlandse wetgever heeft gekozen voor de term actieve werkzaamheden.⁷⁶ De term actieve werkzaamheden moet volgens de Staatssecretaris ruimer worden uitgelegd dan het drijven van een materiële onderneming. Ook de werkzaamheden van een houdstermaatschappij worden als actieve werkzaamheden gezien. Dit houdt dus in dat werkzaamheden die niet uitgaan boven normaal vermogensbeheer niet onder actieve werkzaamheden vallen.⁷⁷ Het bedrijfsmatig beheren van vermogen valt desalniettemin wel onder actieve werkzaamheden, dit kan namelijk niet puur als beleggen worden gezien. Zo werd in Hof Amsterdam 31 maart 2004 een aandelenfusiefaciliteit niet geweigerd, ondanks het feit dat de betrokken vennootschappen geen materiële onderneming dreven. De faciliteit kon volgens het Hof niet worden geweigerd alleen vanwege het feit dat de betrokken vennootschappen uitsluitend hun vermogen ter belegging aanwenden.⁷⁸ Het feit dat de Staatssecretaris niet in cassatie is gegaan tegen de Hofuitspraak laat zien dat de term actieve werkzaamheden meer omvat dan louter het materiële ondernemingsbegrip.⁷⁹

4.3.2 Gevolgen van het niet voldoen aan zakelijk handelen

Indien zakelijke overwegingen niet ten grondslag liggen aan de fusie of splitsing wordt deze geacht te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De wet biedt de belastingplichtige echter wel de mogelijkheid om aan te tonen dat de transactie niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De bewijslast rust hier dus op de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige er niet in slaagt om voldoende bewijs te leveren, wordt de faciliteit teruggenomen. De fusie of splitsing zal dan alsnog ruisend geschieden.⁸⁰

4.4 Verschil tussen het begrip zakelijk handelen binnen de fiscale eenheid en de andere drie faciliteiten

In deze paragraaf wordt het begrip zakelijk handelen in de fiscale eenheid vergeleken met het begrip zakelijk handelen in de andere drie faciliteiten. Met betrekking tot de sancties zal geen vergelijking gemaakt worden, aangezien dit in hoofdstuk 3 al is besproken. Tevens wordt in de deelconclusie een antwoord gegeven op de tweede deelvraag.

4.4.1 Begrippen vergeleken

De fiscale eenheid hanteert voor zakelijk handelen het begrip ‘bij aard en omvang passende normale bedrijfsuitoefening’. Dit houdt kort gezegd in dat indien de transactie binnen de bedrijfsvoering van de overdrager en overnemer past, er geen sanctie optreedt. Dit zijn veelal transacties die te maken hebben met het productie- en verkoopproces van door de fiscale eenheid geproduceerde vermogensbestanddelen. De overdracht van vermogensbestanddelen die niet binnen de fiscale eenheid geproduceerd zijn valt dus niet onder het begrip bij aard en omvang passende normale bedrijfsuitoefening. Zodoende zal de belastingplichtige al snel in de sanctietermijn van drie of zes jaar terecht komen.

⁷⁶ Vakstudie *Vennootschapsbelasting 1969*, art 14a Wet VPB, aant. 13.6.3.

⁷⁷ MvT, *Kamerstukken II 1998/99*, 26728, nr. 3.

⁷⁸ Hof Amsterdam 31 maart 2004, nr. 02/6079, *V-N 2004/57.9*.

⁷⁹ Toelichting Staatssecretaris Hof Amsterdam 31 maart 2004, nr. 02/6079, *V-N 2004/57.9*.

⁸⁰ Art. 14 lid 4 jo. Art. 14a lid 6 jo. Art. 14b lid 5 Wet VPB.

De bedrijfsfusiefaciliteit, juridische fusie faciliteit en juridische splitsingsfaciliteit bieden daarentegen een ruimere mogelijkheid voor de overdracht van vermogensbestanddelen. De fusie of splitsing moet gericht zijn op herstructurering of rationalisering van actieve werkzaamheden. Kort gezegd moeten de overdrager en overnemer actieve werkzaamheden verrichten. Volgens de Staatssecretaris valt onder het begrip actieve werkzaamheden zowel het materiële ondernemingsbegrip als het bedrijfsmatig beheren van vermogen. Het is binnen de juridische splitsingsfaciliteit bijvoorbeeld dus heel goed mogelijk om losse vermogensbestanddelen over te dragen door middel van een afsplitsing. In dat geval is er nog steeds sprake van zakelijk handelen, mits het een herstructurering is en de overdrager en overnemer actieve werkzaamheden verrichten. Terwijl een overdracht als deze binnen de fiscale eenheid in het geheel niet onder het begrip ‘bij aard en omvang van de normale bedrijfsuitoefening’ valt. Het zou beter zijn om binnen de fiscale eenheid ook een begrip zakelijk handelen zoals in de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten te hanteren. Bij de onderliggende transactie zal dan niet zozeer moeten worden gekeken of dit binnen de passende normale bedrijfsuitoefening behoort, maar meer of de transactie op zichzelf zakelijk is. Een goede oplossing is om het zakelijkheids criterium aan een prijs te verbinden. Indien de prijs zakelijk is, dan is er geen sanctietermijn van toepassing.

4.4.2 Conclusie

De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal stond luidt: *Moet er binnen de fiscale eenheid ook zakelijk worden gehandeld?*

De fiscale eenheid biedt met betrekking tot zakelijk handelen een minder breed toepassingsbereik dan de andere drie faciliteiten. De deelvraag zal in eerste instantie ontkennend moeten worden beantwoord. Voor transacties binnen de fiscale eenheid hoeft namelijk niet at arm's length te worden gehandeld. Echter is bij ontvoeging van de overnemende of overdragende maatschappij de zakelijkheid van het overgedragen vermogensbestanddeel wel van toepassing. Dit ziet niet op de prijzen die zijn berekend, maar meer op de functie van het overgedragen vermogensbestanddeel binnen de fiscale eenheid. Zodoende moet de deelvraag uiteindelijk bevestigend worden beantwoord. Met de aanvulling dat het begrip zakelijk handelen binnen de fiscale eenheid veel minder ruim wordt uitgelegd dan binnen de andere drie faciliteiten. In het volgende hoofdstuk wordt ingegaan op mogelijkheden voor de belastingplichtige in de situaties waarin de deze in het sanctieartikel terecht komt. In sommige situaties is er voor de belastingplichtige namelijk nog de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren.

5 Tegenbewijsregeling

5.1 Inleiding

Indien de belastingplichtige is getroffen door de sanctieartikelen bestaat soms nog de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren. Indien de belastingplichtige er in slaagt om dit tegenbewijs te leveren, zal de sanctie alsnog komen te vervallen. In dit hoofdstuk zal de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs bij de fiscale eenheid en de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten worden vergeleken. Uiteindelijk wordt in de conclusie een antwoord gegeven op de derde deelvraag: *Is de tegenbewijsregeling van de fiscale eenheid net zo ruim als de tegenbewijsregeling van de andere interne reorganisatiefaciliteiten?*

5.2 Tegenbewijsregeling binnen de fiscale eenheid

Het sanctieartikel van de fiscale eenheid kent geen tegenbewijsregeling om onder de driejaarstermijn of zesjaarstermijn uit te komen. Ondanks dat de fiscale eenheid samenhangt met de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten, achtte de wetgever het niet nodig om een tegenbewijsregeling op de nemen. In zijn verklaring zegt de wetgever dat dit niet nodig is, aangezien de fiscale eenheid een andere achtergrond en een andere strekking heeft dan de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten.⁸¹ De fiscale eenheid laat de overwegingen die aan de interne transacties ten grondslag liggen namelijk buiten beschouwing, terwijl de andere interne reorganisatiefaciliteiten dit niet doen. Zo wordt artikel 15ai Wet VPB dus als een harde termijn gezien, waarin het voor de belastingplichtige niet mogelijk is om aan te tonen dat zakelijk is gehandeld. De harde sanctie van artikel 15ai Wet VPB wordt vaak bekritiseerd. Zo is het bijvoorbeeld goed mogelijk dat bij ontvoeging uit de fiscale eenheid binnen de driejaarstermijn of zesjaarstermijn geen sprake is van misbruik. Het is beter als het tijdsaspect een minder grote rol zou spelen en dat meer wordt gekeken naar de daadwerkelijke motieven van de ontvoeging.⁸² Zakelijkheid van de interne transactie speelt binnen de fiscale eenheid op het moment van ontvoeging namelijk wel een belangrijke rol. De Hoge Raad is desalniettemin toch van mening dat artikel 15ai Wet VPB geen tegenbewijsregeling hoeft te bevatten.⁸³ De Hoge Raad was in HR 8 oktober 2010 van mening dat bij het afwezig zijn van een tegenbewijsregeling geen beroep kan worden gedaan op artikel 15 van de EG-Fusierichtlijn, aangezien het in de betreffende casus twee binnenlandse maatschappijen betrof. Het is echter ook mogelijk dat er een fiscale eenheid bestaat met een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting. In dat geval kan wel een beroep worden gedaan op artikel 15 van de EG-fusierichtlijn, aangezien het een grensoverschrijdende situatie betreft.⁸⁴ Deze antimisbruikbepaling is voor belastingplichtigen een stuk voordeliger dan artikel 15ai Wet VPB. Volgens de EG-Fusierichtlijn mag misbruik namelijk alleen bestreden worden indien er sprake is van belastingontwijking. Hier is slechts sprake van indien het een volstrekt kunstmatige constructie betreft. Aangezien het in verreweg de meeste situaties een fiscale eenheid tussen in Nederland gevestigde maatschappijen betreft, zal het slechts bij

⁸¹ NEV, *Kamerstukken II* 2000/01, 26 854, nr. 6, blz. 30-31.

⁸² R.E.J. Dolfijn, 'Het faciliteren van een interne reorganisatie in de vennootschapsbelasting', *TFO* 2004/115.

⁸³ HR 8 oktober 2010, nr. 80/04644, *BNB* 2011/17.

⁸⁴ *Cursus Belastingrecht*, Vpb.2.9.6.E.b5.V Geen tegenbewijsregeling, vergelijkbaar met art. 14, lid 4, derde volzin.

uitzondering mogelijk zijn om tegenbewijs te kunnen leveren. Zoals in hoofdstuk 4 ook al is aangegeven, is het beter als er één lijn wordt getrokken. Artikel 15ai Wet VPB is voor de zakelijke transacties een stuk minder belastend indien de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs mogelijk wordt.

Toch biedt artikel 15ai wel de mogelijkheid om met betrekking tot de waarde van het vermogensbestanddeel tegenbewijs te leveren. Het gaat hier dus niet om de (on)zakelijkheid van de transactie. De hoofdregel is dat de waarde in het economische verkeer ten tijde van de ontvoering als uitgangspunt moet worden genomen. Echter heeft de belastingplichtige de keuze om de lagere waarde ten tijde van de overdracht van het vermogensbestanddeel in aanmerking te nemen. Het is aan de belastingplichtige om deze waarde aannemelijk te maken. Dit zal de pijn voor de belastingplichtige iets doen verzachten, maar onder de sanctiebepaling zelf valt niet uit te komen.

5.3 Tegenbewijsregeling binnen de andere drie faciliteiten

De bedrijfsfusiefaciliteit, juridische splitsingsfaciliteit en juridische fusiefaciliteit kennen alle drie een tegenbewijsregeling. De bedrijfsfusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit kennen twee bewijsvermoedens en de juridische fusiefaciliteit kent één bewijsvermoeden. Voor de drie faciliteiten is het eerste bewijsvermoeden gelijkloidend. Namelijk dat indien de fusie, splitsing of overdracht niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden, dan wordt de splitsing, fusie of overdracht geacht in overwegende mate gericht te zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Daarnaast kennen de bedrijfsfusiefaciliteit en juridische splitsingsfaciliteit nog een tweede bewijsvermoeden. Namelijk indien de aandelen in de overdrager of overnemer binnen drie jaar worden vervreemd aan een niet verbonden lichaam. Dit bewijsvermoeden zegt dat zakelijke overwegingen niet aanwezig worden geacht indien de aandelen worden overgedragen.⁸⁵ Voor beide bewijsvermoedens is het voor de belastingplichtige mogelijk om tegenbewijs te leveren. Bij het eerste bewijsvermoeden moet worden aangetoond dat de transactie niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Bij het tweede bewijsvermoeden moet worden aangetoond dat ondanks de vervreemding van de aandelen de bedrijfsfusie of juridische splitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Om onder het eerste of tweede bewijsvermoeden uit te komen zal niet alleen moeten worden aangetoond dat er geen sprake is van het ontgaan van belastingheffing, maar ook dat de belastingheffing niet naar een later tijdstip wordt uitgesteld. De wetgever spreekt over activiteiten die er op gericht zijn ‘een min of meer acute fiscale verplichting uit te stellen’.⁸⁶ Daarnaast spreekt hij over herstructurerings die in overwegende mate gericht zijn op het behalen van belastingvoordelen door gebruik te maken van de doorschuiffaciliteiten.⁸⁷ Het gaat echter niet zo ver dat de doorschuiving van de belastingclaim met behulp van een faciliteit op zichzelf wordt gezien als uitstel van belastingheffing. Uitstellen van

⁸⁵ Art. 14 lid 4 jo. Art. 14a lid 6 jo. Art. 14b lid 5 Wet VPB.

⁸⁶ MvT, *Kamerstukken II* 1999/00, 26727, nr. 3, blz. 273.

⁸⁷ MvT, *Kamerstukken II* 1999/00, 26727, nr. 3, blz. 149.

belastingheffing is namelijk het enige doel van de doorschuiffaciliteiten.⁸⁸ Niet elke toepassing van de doorschuiffaciliteit wordt echter geoorloofd. De doorschuiffaciliteit hoeft niet te worden geaccepteerd indien het uitstellen van belastingheffing het hoofddoel of één der hoofddoelen is.⁸⁹

Het begrip ontgaan of uitstellen van belastingheffing in de Nederlandse wet is niet gelijklopend aan het begrip uit artikel 15 van de EG-Fusierichtlijn. De EG-Fusierichtlijn spreekt namelijk over de term belastingontwijking. Volgens de Hoge Raad in HR 29 juni 2012 kan het uitstellen van belastingheffing worden gerangschikt onder het begrip belastingontwijking uit de EG-Fusierichtlijn.⁹⁰ Er zal dan wel sprake moeten zijn van het uitstellen van belastingheffing zodat strijd met doel en strekking van de EG-Fusierichtlijn ontstaat.

Daarnaast zal de belastingplichtige alleen hoeven aan te tonen dat er geen sprake is van het ontgaan of uitstellen van vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting. Het HvJ EU oordeelde in de zaak Zwijnenburg dat de antimisbruikbepaling van de EG-Fusierichtlijn alleen van toepassing is op het ontgaan of uitstellen van belastingsoorten waarop de faciliteiten van de EG-Fusierichtlijn betrekking hebben.⁹¹

5.4 Mogelijkheid tot levering van tegenbewijs vergeleken

De mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs om onder de antimisbruikbepaling van de fiscale eenheid uit te komen, is een stuk beperkter dan bij de bedrijfsfusiefaciliteit, juridische fusiefaciliteit of juridische splitsingsfaciliteit. Binnen de fiscale eenheid is het alleen mogelijk om gebruik te maken van een tegenbewijsregeling indien het een transactie tussen in twee verschillende lidstaten gevestigde maatschappijen betreft. Dan kan namelijk een beroep op de EG-Fusierichtlijn worden gedaan. Aangezien dit soort situaties in de praktijk weinig voorkomen zal in het gros van de gevallen geen mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs aanwezig zijn. Bij de andere drie faciliteiten is de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs juist heel ruim. Het is voor de belastingplichtige mogelijk om onder de antimisbruikbepaling uit te komen indien hij weet aan te tonen dat de fusie of splitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Het feit dat binnen de fiscale eenheid geen ruimte bestaat tot het leveren van tegenbewijs is een enorme beperking van artikel 15ai Wet VPB. Hierdoor valt nagenoeg elke overdracht van een vermogensbestanddeel tussen maatschappijen van de fiscale eenheid onder het sanctieartikel. Het is beter om ook in de fiscale eenheid een tegenbewijsregeling op te nemen. De belastingplichtige moet de mogelijkheid worden geboden om aan te kunnen tonen dat de overdracht niet gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

⁸⁸ *Cursus Belastingrecht*, Vpb.2.6.0.C.c9.II Het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

⁸⁹ MvT, *Kamerstukken II* 1999/00, 26727, nr. 3, blz. 30.

⁹⁰ HR 29 juni 2012, nr. 10/00807, *BNB* 2012/261.

⁹¹ HvJ EU 20 mei 2010, nr. C-352/08 (Zwijnenburg), *BNB* 2011/154.

5.5 Conclusie

In deze paragraaf is de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs om onder de antimisbruikbepalingen uit te komen vergeleken. Met hetgeen is besproken kan de derde deelvraag worden beantwoord. Deze deelvraag luidt: *Is de tegenbewijsregeling van de fiscale eenheid net zo ruim als de tegenbewijsregeling van de andere interne reorganisatiefaciliteiten?* De tegenbewijsregeling van de fiscale eenheid is niet net zo ruim als de tegenbewijsregeling van de andere interne reorganisatiefaciliteiten. Sterker nog de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs in de fiscale eenheid is zelf heel beperkt. In dit opzicht zal een interne reorganisatie gefaciliteerd door de bedrijfsfusiefaciliteit, juridische fusie faciliteit of juridische splitsingsfaciliteit dus een stuk aantrekkelijker zijn dan een interne reorganisatie gefaciliteerd door de fiscale eenheid.

6 Mogelijkheid tot toetreding door een derde

6.1 Inleiding

Zoals in de eerdere hoofdstukken uitvoerig aan bod is gekomen, is het zowel binnen de fiscale eenheid als bij de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten niet mogelijk om de aandelen binnen de sanctietermijn aan een derde te vervreemden. Zo is het dus niet mogelijk om een derde te laten participeren door de verkoop van (een deel van) het aandelenbelang. De enige mogelijkheid om nieuwe participanten te laten toetreden is door middel van een emissie van nieuwe aandelen. Het gevolg hiervan is echter wel dat het belang van andere aandeelhouders (zie vennootschappen) verwaterd. In dit hoofdstuk wordt de mogelijkheid tot toetreding door een derde door middel van de emissie van nieuwe aandelen in de fiscale eenheid en de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten besproken. Tevens wordt in de conclusie een antwoord gegeven op de vierde en tevens laatste deelvraag: *Hoe verhoudt de mogelijkheid tot toetreding door een derde zich binnen de fiscale eenheid tegenover de andere interne reorganisatiefaciliteiten?*

6.2 Mogelijkheid tot toetreding door een derde binnen de fiscale eenheid

Één van de zeven standaardvoorwaarde om een fiscale eenheid te mogen vormen is dat de moedermaatschappij middellijk of onmiddellijk ten minste 95% van de juridische en economische eigendom van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van de dochtermaatschappij bezit. Daarnaast moet dit ook ten minste 95% van de stemrechten, winstrechten en het vermogen van de dochtermaatschappij zijn. Indien dit niet het geval is, zal er geen fiscale eenheid gevormd mogen worden.⁹² Deze standaardvoorwaarde heeft niet alleen invloed op het wel of niet mogen vormen van een fiscale eenheid. Ook tijdens het bestaan van de fiscale eenheid moet worden blijven voldaan aan de zeven standaardvoorwaarden. Het zal binnen de fiscale eenheid dus beperkt mogelijk zijn om een niet verbonden lichaam te laten toetreden in een dochtermaatschappij door middel van de emissie van nieuwe aandelen. Het belang dat de moedermaatschappij in de dochtermaatschappij heeft mag namelijk niet met meer dan 5% verwateren. Indien het belang toch met meer dan 5% verwaterd zal de fiscale eenheid verbereken. Dit zal er toe leiden dat artikel 15ai Wet VPB van toepassing is als in het verleden een overdracht van vermogensbestanddelen met een stille reserve heeft plaatsgevonden. Wel is het mogelijk om een derde te laten toetreden als nieuwe moedermaatschappij van de fiscale eenheid. De Staatssecretaris heeft goedgekeurd dat wanneer de moedermaatschappij een door artikel 14b Wet VPB gefaciliteerde juridische fusie aangaat met een vennootschap buiten de fiscale eenheid, waarbij de moedermaatschappij als verdwijnende rechtspersoon optreedt, de fiscale eenheid niet verbreekt.⁹³ Ook is het mogelijk voor een derde om de aandelen in de moedermaatschappij te verkrijgen. Dit heeft geen invloed op het voortbestaan van de huidige fiscale eenheid, aangezien de moedermaatschappij nog steeds hetzelfde belang in de dochtermaatschappijen behoudt.

⁹² Art. 15 eerste lid Wet VPB.

⁹³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 4 december 2010, nr. DGB2010/4620M, *Stcrt.* 2010, 20 684, *BNB* 2011/63.

6.3 Mogelijkheid tot toetreding door een derde binnen de andere drie faciliteiten

Volgens de antimisbruikbepalingen van artikel 14 en 14a Wet VPB mogen de aandelen in de overdrager of de overnemer binnen drie jaar na de bedrijfsfusie of splitsing niet worden vervreemd. Dit houdt in dat de aandelen daadwerkelijk worden overgedragen aan een derde. De bepaling ziet dus niet op de situatie waarin een derde toetreedt door middel van de emissie van nieuwe aandelen in de overnemer of overdrager. Die situatie is volgens de letterlijke tekst van de wet gewoon toegestaan.⁹⁴ Dit is ook niet onbegrijpelijk. Het is namelijk vreemd als er bij de emissie van nieuwe aandelen afgerekend moet worden over de transactie die in het verleden heeft plaats gevonden. De emissie mag echter niet het ontgaan of uitstellen van belastingheffing tot doel hebben. Als het doel uitsluitend verwatering van de zeggenschap is, wordt de faciliteit terug genomen.⁹⁵

6.4 Toetredingsmogelijkheden vergeleken

Uit de voorgaande twee paragrafen blijkt dat de toetredingsmogelijkheden binnen de fiscale eenheid een stuk minder ruim zijn dan binnen de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten. Binnen de fiscale eenheid mag het aandelenbelang slechts tot 95% verwateren bij de emissie van nieuwe aandelen. De andere drie interne reorganisatiefaciliteiten kennen geen limiet voor de toetreding door derden door middel van de emissie van nieuwe aandelen. De fiscale eenheid is in dit opzicht dus een stuk minder voordelig dan de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten. Voor sommige bedrijven kan het belang hiervan erg groot zijn. Te denken valt aan bedrijven die met beloningen voor werknemers in de vorm van aandelen of opties op aandelen werken. Zij kunnen last ondervinden van de 95% grens van de fiscale eenheid.

6.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de toetredingsmogelijkheden door middel van de emissie van nieuwe aandelen binnen de fiscale eenheid vergeleken met de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal stond luidt: *Hoe verhoudt de mogelijkheid tot toetreding door een derde zich binnen de fiscale eenheid tegenover de andere interne reorganisatiefaciliteiten?* Het antwoord op de deelvraag volgt vrij eenvoudig uit hetgeen is besproken. De toetredingsmogelijkheden binnen de fiscale eenheid zijn een stuk beperkter dan in de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten. Dit maakt het voor de belastingplichtige voordeliger om een interne reorganisatie te faciliteren door middel van een bedrijfsfusie of afsplitsing. De belastingplichtige is in dat geval namelijk niet gebonden aan de grens van 95%. Het is echter niet vreemd dat de fiscale eenheid zo veel waarde hecht aan de 95% grens. Aangezien het hoofddoel van de fiscale eenheid de concerngedachte is, zal het belang van de maatschappijen onderling in elkaar ook aanzienlijk moeten zien. Indien dit percentage verder omlaag wordt gebracht, kan de fiscale eenheid in zijn huidige vorm niet meer bestaan. Het is dan namelijk niet logisch meer om te heffen alsof er één belastingplichtige is.

⁹⁴ Art. 14 lid 4 jo. 14a lid 6 Wet VPB.

⁹⁵ NEV, *Kamerstukken II 1997/98*, 25709, nr. 5, blz. 8.

Nu de laatste deelvraag is beantwoord kan in de hierna volgende conclusie een antwoord worden gegeven op de probleemstelling die in deze scriptie centraal stond.

7 Conclusie en aanbevelingen

7.1 Samenvatting

In deze scriptie is onderzocht of de fiscale eenheid in de functie als interne reorganisatiefaciliteit gemist kan worden en of afschaffing ook daadwerkelijk een oplossing is. Om dit te toetsen is de fiscale eenheid op een viertal punten vergeleken met de interne reorganisatiefaciliteiten van artikel 14 tot en met 14b Wet VPB. In het tweede hoofdstuk zijn een aantal belangrijke basiselementen van de fiscale eenheid en de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten geschetst. In de hoofdstukken drie tot en met zes werd telkens op een specifiek onderdeel van de reorganisatiefaciliteiten ingegaan en onderling vergeleken. In elk van deze hoofdstukken stond ook een deelvraag centraal. In deze conclusie worden allereerst de deelconclusies van ieder hoofdstuk samengevat. Dit betreft vooral een vergelijking van de beide regelingen op een aantal geselecteerde deelaspecten van de reorganisatiefaciliteiten. De deelvragen zijn beantwoord vanuit het perspectief van de belastingplichtige. Uiteindelijk moet namelijk vanuit de belastingplichtige geconcludeerd worden of de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit nog van toegevoegde waarde is. Vervolgens wordt aan de hand van deze deelconclusies een antwoord gegeven op de probleemstelling die in deze scriptie centraal stond. Uiteindelijk wordt ook een aanbeveling aan de wetgever gedaan, waarin ik mijn visie geef hoe nu verder te gaan met de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit.

Door de druk vanuit Europa is het genoodzaakt om een kritische blik op de fiscale eenheid te werpen. De regeling is dermate ingewikkeld geworden, waardoor er met een Europese blik veel kritiek is geuit op het Nederlandse fiscale-eenhedsregime. De regeling zal de komende jaren EU-proof moeten worden gemaakt, zodat de fiscale eenheid in de toekomst ook stand kan houden. Een stap in de goede richting is door het systeem eenvoudiger te maken. Ook moet goed worden gekeken naar de overbodige bepalingen. Er wordt nu nader ingegaan op de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit.

Zowel de fiscale eenheid als de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten kennen een sanctietermijn. De fiscale eenheid kent voor situaties waarbij sprake is van de overdracht van een onderneming tegen uitreiking van aandelen een sanctietermijn van drie kalenderjaren. In alle overige gevallen bedraagt de sanctietermijn zes kalenderjaren. De bedrijfsfusie en de juridische afsplitsing kennen alleen een sanctietermijn van drie boekjaren. Dit houdt in dat in het uiterste geval de sanctietermijn twee jaar en één dag bedraagt. Dit voordeel vervalt echter weer als het een transactie met onroerend goed betreft. De sanctietermijn in de overdrachtsbelasting is namelijk drie kalenderjaren. Wat de sanctietermijn betreft is de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit voor de belastingplichtige dus een stuk minder voordelig.

Een groot voordeel van de fiscale eenheid is dat de onderlinge transacties niet at arm's length hoeven te zijn. De fiscale eenheid kent dus geen echt zakelijkheids criterium. De zakelijkheid kan echter wel een rol spelen indien de overdrager of overnemer van de vermogensbestanddelen uit de fiscale eenheid ontvoegt. Als de overdracht van de vermogensbestanddelen namelijk binnen de passende normale bedrijfsuitoefening van de fiscale eenheid past zal de sanctietermijn niet van toepassing zijn. Zodoende zal er in de

fiscale eenheid net als in de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten toch zakelijk moeten worden gehandeld.

Indien de belastingplichtige in de fiscale eenheid eenmaal aan een sanctietermijn gebonden is, valt hier niet meer onder uit te komen. Als de overdrager of overnemer binnen de sanctietermijn ontvoegt, valt de stille reserve of goodwill van dit vermogensbestanddeel alsnog vrij ten laste van de fiscale winst. De fiscale eenheid biedt de belastingplichtige geen mogelijkheid om aan te tonen dat de eerdere overdracht van vermogensbestanddelen niet was gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De andere drie interne reorganisatiefaciliteiten bieden deze mogelijkheid wel.

Binnen de fiscale eenheid bestaat nauwelijks de mogelijkheid om een derde partij te laten toetreden door middel van de emissie van nieuwe aandelen. Één van de zeven standaardvoorwaarden van de fiscale eenheid is dat de moedermaatschappij middellijk of onmiddellijk ten minste 95% van het nominaal gestorte aandelenkapitaal in de dochtermaatschappij moet bezitten. Indien dit belang onder de 95% verwaterd door de emissie van nieuwe aandelen, zal de dochtermaatschappij uit de fiscale eenheid ontvoegen. Dit kan tot gevolg hebben dat artikel 15ai Wet VPB van toepassing is. Binnen de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten is deze mogelijkheid veel ruimer. Hier is geen vereiste van een bepaald aandelenbelang. De eis is dat de aandelen in de verkrijger niet mogen worden vervreemd.⁹⁶

7.2 Antwoord op de probleemstelling

De probleemstelling die in deze scriptie centraal stond luidt: *Is de fiscale eenheid in zijn functie als interne reorganisatiefaciliteit nog van toegevoegde waarde in het licht van de fiscale faciliteiten die de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 biedt voor de bedrijfsfusie, juridische fusie of juridische splitsing en zo nee, is afschaffing een goede oplossing?*

Uit deze scriptie kan ik concluderen dat de fiscale op veel punten tekort komt ten opzichte van de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten. Dus de vraag of de fiscale eenheid nog van toegevoegde waarde is als interne reorganisatiefaciliteit moet mijns inziens ontkennend worden beantwoord. Hier wil ik wel de kanttekening bij maken dat het afhangt van hoe tegen de interne reorganisatiefaciliteiten wordt aangekeken. Indien de interne reorganisatiefaciliteit voor zo veel mogelijk situaties open moet staan, dus ook voor de situaties waarin de reorganisatie niet het doel van het duurzaam verbeteren van de efficiëntie heeft, is de fiscale eenheid vanwege de lange sanctietermijn niet aantrekkelijk. Maar als aan de andere kant tegen de interne reorganisatiefaciliteiten wordt aangekeken met het idee dat deze alleen toegankelijk moeten zijn voor bedrijven die reorganiseren met het doel om duurzaam hun efficiëntie te verbeteren, dan ondervinden zij weinig last van de sanctietermijn. In die situaties maakt het

⁹⁶ Naast de vergelijkingen die genoemd zijn, verschillen de fiscale eenheid en de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten ook nog van elkaar met betrekking tot de mogelijkheid tot het verkrijgen van zekerheid vooraf. Binnen de fiscale eenheid is het niet mogelijk om vooraf het standpunt van de inspecteur te weten te komen. Binnen de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten is dit wel mogelijk. Zo heeft de belastingplichtige binnen de andere drie dus veel meer rechtszekerheid dan binnen de fiscale eenheid. Daarnaast moet wel de kanttekening gemaakt worden dat het verzoeken om het standpunt van de inspecteur vaak veel tijd in beslag neemt. Dus voor interne reorganisaties waarbij het gewenst is dat deze snel verlopen zal het verzoeken om rechtszekerheid geen optie zijn.

voor de belastingplichtige dus niet uit welke faciliteit hij gebruikt. Of afschaffing van het fiscale-eenhedsregime zoals wij dit nu kennen daadwerkelijk een oplossing is, zal uit nader onderzoek moeten blijken. Het vormt voor belastingplichtigen en de wetgever geen probleem indien de fiscale eenheid niet meer toegankelijk is als reorganisatiefaciliteit, zodoende kan de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit worden afgeschaft. Maar of de fiscale eenheid ook in andere situaties gemist kan worden is in deze scriptie niet onderzocht. Hierna volgt een aanbeveling aan de wetgever, waarin allereerst tussentijdse wijzigingen worden voorgesteld om de tekortkomingen van de fiscale eenheid de hand te bieden. Vervolgens wordt een aanbeveling gedaan met betrekking tot de toekomst van de fiscale eenheid.

7.3 Aanbevelingen

De aanbeveling die ik aan de wetgever doe is een samenvatting van de punten die al genoemd zijn in de hoofdstukken. De aanbeveling bestaat uit twee onderdelen. Allereerst worden een aantal tussentijdse aanpassingen voorgesteld, om de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit completer te maken. Deze aanbevelingen zijn van belang, omdat nog niet bekend is of het haalbaar is om de fiscale eenheid af te schaffen. Vervolgens wordt een algemene aanbeveling aan de wetgever gedaan hoe in de toekomst verder te gaan met de fiscale eenheid. De fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit is zoals geconcludeerd op bepaalde punten minder aantrekkelijk dan de andere interne reorganisatiefaciliteiten. Dit hoeft echter niet te betekenen dat de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit niet mee van toegevoegde waarde kan zijn. Met een aantal aanpassingen van artikel 15ai Wet VPB is de fiscale eenheid weer een stuk aantrekkelijker. De fiscale eenheid kent een ander zakelijkheidsbegrip dan de andere drie faciliteiten. Het begrip in de fiscale eenheid wordt uitgelegd als ‘passende normale bedrijfsuitoefening’, dit begrip is veel beperkter. Ik stel dus allereerst voor om het zakelijkheidsbegrip in alle vier de faciliteiten te harmoniseren. Dit houdt in dat in de fiscale eenheid ook het begrip ‘niet gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing’ als zakelijkheidsbegrip wordt opgenomen. Ook moet de sanctietermijn die verscholen zit in het zakelijkheidsbegrip voor alle regelingen gelijkloidend zijn. Dit houdt in dat of de fiscale eenheid het begrip boekjaren gaat hanteren, of dat de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten het begrip kalenderjaar gaan hanteren. Ten tweede kent de fiscale eenheid geen tegenbewijsregeling zoals de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten dit wel kennen. In eerste instantie is dit binnen de fiscale eenheid niet noodzakelijk, aangezien zakelijk handelen niet verplicht is. Het is met het zicht op de sanctietermijn echter wel van belang. Zodoende is de tweede wijziging die ik aanbeveel om in de fiscale eenheid een tegenbewijsregeling op te nemen, zodat het voor belastingplichtige mogelijk is om onder de sanctietermijn uit te komen. De laatste wijziging die ik voorstel is de mogelijkheid om binnen de fiscale eenheid vooraf zekerheid te verzoeken of de sanctietermijn van toepassing is. Deze regeling zal hetzelfde uitwerken als in de andere drie interne reorganisatiefaciliteiten.

Uit de conclusie blijkt dat de fiscale eenheid als interne reorganisatiefaciliteit overbodig is. Om de Wet VPB te vereenvoudigen en met het zicht op de toekomstige wijzigingen die verlangd worden vanuit Europa, is de Nederlandse wetgever genoodzaakt om het fiscale-eenhedsregime de komende jaren aan te passen. De wetgever moet hierin een actieve positie innemen en juist proberen de druk vanuit Europa voor te zijn. De fiscale eenheid als interne

reorganisatiefaciliteit is niet noodzakelijk voor belastingplichtigen, omdat de interne reorganisatiefaciliteiten van artikel 14-14b Wet VPB dezelfde of een zelfs betere werking hebben. Mijn voorstel is daarom ook om de fiscale eenheid als faciliteit voor het geruisloos overdragen van vermogensbestanddelen af te schaffen. Of de fiscale eenheid ook daadwerkelijk moet worden beperkt tot een Group-Relief achtige regeling moet nader onderzoek op de andere in de inleiding aangehaalde argumenten voor afschaffing van de fiscale eenheid uitwijzen.

Bronnenlijst

Literatuuroverzicht (alfabetische volgorde)

B. van der Burgt e.a., *Cursus Belastingrecht VPB*, Deventer: Kluwer 2015

E.J.W. Heithuis, 'Het einde van de fiscale eenheid VPB in zicht!', *WFR* 2015/1348

E.J.W. Heithuis, 'Het einde van de fiscale eenheid Vpb in zicht?', *WFR* 2015/1136

I. de Roos en R.J. de Vries, 'Het wetsvoorstel "Herziening fiscole-eenheidsregime" herzien: een nieuwe start', *WFR* 2001/987

J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2015

R.E.J. Dolfijn, 'Het faciliteren van een interne reorganisatie in de vennootschapsbelasting', *TFO* 2004/115

R.J. de Vries, 'Fiscalisten, hun "speeltjes" en het einde van de fiscale eenheid VPB is nog niet in zicht', *WFR* 2015/1344

R.J. de Vries, 'Een pleidooi voor handhaving van het huidige fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting', *WFR* 2016/36

R.P.W.C. Brandsma & R.J. de Vries, *Splitsing, een fiscale analyse van de regeling sinds 2001* (FED fiscale brochures), Deventer: Kluwer tweede druk 2001, p. 27

Vakstudie Vennootschapsbelasting 1969

Jurisprudentieoverzicht (chronologische volgorde)

HvJ EG 15 januari 2002, nr. C-43/00 (Randers Sport), *V-N* 2002/8.26

Hof Amsterdam 31 maart 2004, nr. 02/6079, *V-N* 2004/57.9

HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer), *BNB* 2006/72

HvJ EG 27 november 2008, nr. C-418/07 (Papillon), *V-N* 2008/59.20

HvJ EU 25 februari 2010, nr. C-337//08 (X Holding), *BNB* 2010/166

HvJ EU 20 mei 2010, nr. C-352/08 (Zwijnenburg), *BNB* 2011/154

HR 8 oktober 2010, nr. 80/04644, *BNB* 2011/17

HvJ EU 10 november 2011, nr. C-126/10 (Foggia), *BNB* 2012/5

HR 29 juni 2012, nr. 10/00807, *BNB* 2012/261

HR 30 november 2012, nr. 11/00167, *BNB* 2013/32

HvJ EU 12 juni 2014, nrs. C-39/13, C-40/13 en C-41/13 (SCA, X AG e.a., en MSA), *BNB* 2015/223

HvJ EU 2 september 2015, nr. C-386/14 (Groupe Steria SCA), *BNB* 2015/223

Kamerstukken

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 4 december 2010, nr. DGB2010/4620M, *Stcrt.* 2010, 20 684, *BNB* 2011/63

Brief Ministerie van Financiën, 17 april 2012, DB/2012/163 U, V-N 2012/21.23

MvT, *Kamerstukken II* 1999/00, 26854, nr. 3

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008, Nr. CPP2008/1008M, *Stcrt.* 2008/196, *BNB* 2009/10

MvT, *Kamerstukken II* 2001/01, 26854, nr. 6

MvT, *Kamerstukken II* 2001/01, 26854, nr. 3

MvT, *Kamerstukken II* 1998/99, 26728, nr. 3

MvT, *Kamerstukken II* 1999/00, 26727, nr. 3

Nader verslag, *Kamerstukken II* 2016/17, 34323, nr. 8

Nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II* 2016/17, 34323, nr. 6

MvT, *Kamerstukken II* 1995/96, 24702, nr. 3

NEV, *Kamerstukken II* 2000/01, 26 854, nr. 6, blz. 30-31

NEV, *Kamerstukken II* 1997/98, 25709, nr. 5, blz. 8.