

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM  
Erasmus School of Economics  
Bachelorscriptie Fiscale Economie

## ‘HET IS BETER OM TE ONTBINDEN, DAN OM TE ONTWIJKEN’

Een beschouwing van de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969

Naam student: Roy van den Burgt  
Studentnummer: 409689

Scriptiebegeleider: Drs. M.H.M. Smeets  
Tweede beoordelaar: Mr. R.B.N. van Ovost

Datum definitieve versie: 29 juli 2018



## *Voorwoord*

*Voor u ligt de scriptie 'Het is beter om te ontbinden, dan om te ontwijken'. Het betreft een onderzoek naar de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969 welke wordt getoetst aan de Nota Zicht op Wetgeving, opgesteld door oud-Minister van Justitie Hirsch Ballin. Ik heb deze scriptie geschreven in het kader van afstuderen aan de bacheloropleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.*

*Ik wil graag mijn scriptiebegeleider Drs. Smeets bedanken voor de begeleiding en ondersteuning tijdens het schrijven van mijn scriptie.*

*Roy van den Burgt*

*Rotterdam, 29 juli 2018*

## Inhoudsopgave

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| <b>1.</b> | <b>INLEIDING .....</b>  | <b>6</b>  |
| <b>2.</b> | <b>ARTIKEL 14C WET OP DE VENNOOTSCHAPSBELASTING 1969 .....</b>  | <b>8</b>  |
| 2.1       | <i>Inleiding .....</i>  | 8         |
| 2.2       | <i>Werking van de terugkeerregeling .....</i>   | 8         |
| 2.2.1     | <i>De terugkeerreserve .....</i>  | 9         |
| 2.3       | <i>Voorwaarden voor het toepassen van de terugkeerregeling .....</i>  | 10        |
| 2.3.1     | <i>Verzoek art. 14c wet op de vennootschapsbelasting 1969 .....</i>   | 10        |
| 2.3.2     | <i>Oprichtingseis .....</i>   | 10        |
| 2.3.3     | <i>Vestigingseis .....</i>  | 11        |
| 2.3.4     | <i>Activiteiteneis .....</i>  | 11        |
| 2.3.5     | <i>Aandeelhouders .....</i>   | 13        |
| 2.3.5.1   | <i>Het gezamenlijke verzoek .....</i>   | 13        |
| 2.3.5.2   | <i>De BV heeft alleen natuurlijke personen als aandeelhouder .....</i>  | 13        |
| 2.3.5.    | <i>De BV wordt door alle aandeelhouders voortgezet .....</i>  | 14        |
| 2.3.6     | <i>Ontbindingseis .....</i>   | 15        |
| 2.3.7     | <i>Door de minister (nader) gestelde voorwaarden .....</i>  | 16        |
| 2.4       | <i>Deelconclusie hoofdstuk twee .....</i>   | 16        |
| <b>3.</b> | <b>NOTA ZICHT OP WETGEVING EN DE FISCALE CONCRETISERING .....</b>   | <b>18</b> |
| 3.1       | <i>Inleiding .....</i>  | 18        |
| 3.2       | <i>Concretisering in verband met fiscale wetgeving .....</i>  | 19        |
| 3.3       | <i>Kwaliteitseisen .....</i>  | 20        |
| 3.3.1     | <i>Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen .....</i>   | 20        |
| 3.3.1.a   | <i>Fiscale concretisering .....</i>   | 20        |
| 3.3.2     | <i>Doeltreffendheid en doelmatigheid .....</i>  | 21        |
| 3.3.2.a   | <i>Fiscale concretisering .....</i>   | 22        |
| 3.3.3     | <i>Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid .....</i>  | 22        |
| 3.3.3.a   | <i>Fiscale concretisering .....</i>   | 23        |
| 3.3.4     | <i>Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid .....</i>   | 24        |
| 3.3.4.a   | <i>Fiscale concretisering .....</i>   | 25        |
| 3.3.5     | <i>Neutraliteit .....</i>   | 26        |
| 3.3       | <i>Deelconclusie hoofdstuk drie .....</i>   | 26        |
| <b>4.</b> | <b>EEN ANALYSE VAN DE ONTBINDINGSEIS .....</b>  | <b>28</b> |
| 4.1       | <i>Inleiding .....</i>  | 28        |
| 4.2       | <i>Verandering in het BV recht .....</i>  | 28        |
| 4.2.1     | <i>De besloten vennootschap voor 2012 .....</i>   | 28        |
| 4.2.2     | <i>De besloten vennootschap na 2012 .....</i>   | 29        |
| 4.3       | <i>Kwaliteitseisen .....</i>  | 31        |
| 4.3.1     | <i>Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen .....</i>   | 31        |
| 4.3.2     | <i>Doeltreffendheid en doelmatigheid .....</i>  | 31        |
| 4.3.3     | <i>Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid .....</i>  | 33        |
| 4.3.4     | <i>Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid .....</i>   | 34        |
| 4.3.5     | <i>Neutraliteit .....</i>   | 36        |
| 4.4       | <i>Deelconclusie hoofdstuk vier .....</i>   | 37        |
| <b>5.</b> | <b>OPLOSSINGEN VOOR DE PROBLEMATIEK OMTRENT DE ONTBINDINGSEIS .....</b>   | <b>38</b> |
| 5.1       | <i>Inleiding .....</i>  | 38        |
| 5.2       | <i>Oplossingen tegen toepassen van de ontbindingseis .....</i>  | 38        |
| 5.2.1     | <i>Overdracht van de gehele onderneming van de BV aan de voortzettende aandeelhouders .....</i>                   | 38        |
| 5.2.2     | <i>Overdracht van een gedeelte van de onderneming en verhuur van het resterende deel van de onderneming .....</i> | 39        |
| 5.2.3     | <i>Aangaan van een Vennootschap onder Firma tussen de BV en IB-ondernemer .....</i>                               | 40        |
| 5.2.4     | <i>Toevoegen van pensioenverplichting aan FOR met uitsluiten van vermogenstoets .....</i>                         | 40        |

|           |  |           |
|-----------|--|-----------|
| 5.4       | <i>Deelconclusie hoofdstuk vijf</i> .....  | 41        |
| <b>6.</b> | <b>WET UITFASERING PENSIOEN IN EIGEN BEHEER</b> .....                              | <b>43</b> |
| 6.1       | <i>Inleiding</i> .....   | 43        |
| 6.2       | <i>Problemen omtrent het pensioen in eigen beheer</i> .....                        | 43        |
| 6.3       | <i>Oplossingen van de Staatssecretaris voor het pensioen in eigen beheer</i> ..... | 44        |
| 6.4       | <i>Deelconclusie hoofdstuk zes</i> .....   | 45        |
| <b>7.</b> | <b>CONCLUSIE</b> .....   | <b>46</b> |
|           | <b>LITERATUURLIJST</b> .....   | <b>48</b> |
|           | <b>BIJLAGE</b> .....   | <b>52</b> |
|           | <i>Bijlage 1: Interview met mr. A. Bijvoet RB</i> .....                            | 52        |

## 1. Inleiding

Het drijven van een onderneming kan een onzekere manier zijn voor het genereren van inkomen. In tijden van economische groei ziet een groot deel van de ondernemers de handel opbloeien. De consumptie neemt toe, de werkloosheid neemt af, en er wordt meer geïnvesteerd.<sup>1</sup> Daar staat tegenover dat in tijden van recessie ondernemers het omgekeerde zien. De consumptie van consumenten en ook de overheidsuitgaven nemen af waardoor bedrijven de omzet zien teruglopen. Dit geldt niet alleen voor multinationals, maar ook voor de ondernemers in het midden- en kleinbedrijf (hierna: MKB-ondernemers). Door het teruglopen van de omzet kan reorganisatie wenselijk zijn.

Het is mogelijk dat de verkozen rechtsvorm niet meer past bij de huidige situatie van de onderneming. Een wijziging in winstniveau of gewijzigde wetgeving kunnen hiervan de oorzaak zijn.<sup>2</sup> Wanneer er voor de wijziging van rechtsvorm geen faciliteit geregeld zou zijn, betekent dit voor ondernemers dat zij de huidige onderneming moeten staken. Over eventuele stille en fiscale reserves alsmede over de goodwill (hierna: stille reserves) die aanwezig zijn in de onderneming moet worden afgerekend waardoor ze worden opgenomen in de fiscale winst.<sup>3</sup> Hierdoor kan belastingheffing een belemmering vormen. Daarom is in de wet een faciliteit opgenomen die ervoor zorgt dat de overgang van inkomstenbelastingonderneming (hierna: IB-onderneming) naar vennootschapsonderneming (hierna: Vpb-onderneming) en andersom mogelijk is. Het betreft hier: *De inbreng en de terugkeer uit de BV*.

Op 1 januari 2001 is art. 14c opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). In dit wetsartikel staan de werking van de terugkeerfaciliteit en de voorwaarden waaraan belastingplichtigen moet voldoen om deze faciliteit te mogen gebruiken. In dit artikel staat onder andere geschreven dat de besloten vennootschap (hierna: BV) of naamloze vennootschap (hierna: NV) uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouders mag hebben, de BV of NV moet worden ontbonden en dat de IB-onderneming moet worden voortgezet door de huidige aandeelhouders. Hoewel deze regeling is opgenomen in de wet, wordt deze in de praktijk nagenoeg niet toegepast.<sup>4</sup> De belangrijkste reden hiervoor die wordt beschreven in de literatuur is de ontbindingseis.<sup>5</sup>

De belemmering vindt zijn oorsprong voornamelijk in twee verschillende redenen. Volgens de wetgever beoogt de ontbindingseis het ontstaan van lege BV's te voorkomen, maar ten tijde van

---

<sup>1</sup> Heilbron, NRC 12 augustus 2016.

<sup>2</sup> Van den Dool, e.a 2016, p. 307.

<sup>3</sup> Lubbers & Meussen 2014, p. 255.

<sup>4</sup> Lubbers & Meussen 2014, p. 291.

<sup>5</sup> Van den Dool e.a 2016, p. 316.

de invoer van de terugkeerregeling in 2001 waren de eisen voor het oprichten van een BV verschillend ten opzichte van het heden. Zo is onder andere de minimumkapitaal-eis van €18.000 verdwenen waardoor makkelijker een BV kan worden opgericht.<sup>6</sup>

De andere voornaamste reden vanuit de fiscale praktijk heeft betrekking op pensioenverplichtingen die zijn ondergebracht in de eigen BV. Wanneer een BV wordt geliquideerd waar pensioenverplichtingen op de balans staan, kan afrekening plaatsvinden. De faciliteit van art. 14c faciliteert enkel de terugkeer voor een eerder opgebouwde fiscale oudedagsreserve (hierna: FOR).<sup>7</sup> Anders opgebouwde pensioenverplichtingen moet worden afgekocht, omgezet worden in een oudedagsvoorziening of worden afgestort bij een erkende verzekeraar.

Om de formulering van wetgeving in goede banen te leiden is op 1 januari 1990 de Nota Zicht op wetgeving (hierna: Nota) gepubliceerd. In deze Nota staat “Een beleidsplan voor de verdere ontwikkeling en uitvoering van het algemeen wetgevingsbeleid, gericht op de verbetering van de rechtsstatelijke en bestuurlijke kwaliteiten van het overheidsbeleid”.<sup>8</sup>

Wetgeving zou moeten voldoen aan de kwaliteitseisen die staan gegeven in deze Nota. In deze scriptie wordt onderzocht of art. 14c wet Vpb voldoet aan de gestelde criteria in de Nota. De probleemstelling die centraal staat in deze scriptie luidt:

*In hoeverre is de ontbindingseis van art. 14c wet Vpb in lijn met de criteria van de Nota Zicht op wetgeving en in hoeverre is de kritiek op de ontbindingseis vanuit de literatuur gegrond?*

Het antwoord op deze probleemstelling zal worden gevonden door in ieder hoofdstuk antwoord te geven op een deelvraag. De deelvragen zullen in de inleiding van elk hoofdstuk wordt benoemd. De opzet van deze scriptie is als volgt: In hoofdstuk twee zal het doel en de strekking van art. 14c Wet Vpb 1969 centraal staan. In hoofdstuk drie zal via de Nota en fiscale concretisering een toetsingskader worden geschetst waarna in hoofdstuk vier de ontbindingseis zal worden getoetst aan dit toetsingskader. Vervolgens zal in hoofdstuk vijf worden beschouwd wat de oplossingen zijn voor de kritiek op de ontbindingseis. Ten slotte zal in hoofdstuk 6 aandacht worden besteed aan de manier hoe de Staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris), volgens de schrijver, deze kritiek grotendeels heeft weerlegd via de *Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige pensioenmaatregelen*. Ieder hoofdstuk bevat een deelconclusie met daarin het antwoord op de deelvraag die betrekking heeft op dat hoofdstuk. In de conclusie zal worden geresumeerd waarna antwoord zal worden gegeven op de probleemstelling.

---

<sup>6</sup> Ten Have, *Trouw* 25 september 2012.

<sup>7</sup> Pieterse & Ijsselmuiden 2017, par. 5.2.1.

<sup>8</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 1.*

## 2. Artikel 14c Wet op de vennootschapsbelasting 1969

### 2.1 Inleiding

Het belasten van Nederlandse winsten gebeurt in een van twee belastingen. Het inkomen van natuurlijke personen wordt belast volgens art. 1.1 van de wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Volgens art. 2.3 van de Wet IB 2001 belast het Rijk het inkomen uit werk en woning, uit aanmerkelijk belang (hierna: AB) en uit sparen en beleggen. Dit staat bekend als het boxenstelsel dat in 2001 op deze manier is geïntroduceerd.<sup>9</sup>

Lichamen bedoeld in art. 2 en art. 3 Wet Vpb 1969 worden volgens deze wet belast. De vennootschapsbelasting wordt geheven over het belastbaar bedrag. Dit zijn de in een jaar genoten winst minus de aftrekbare kosten en eventuele compensabele verliezen.

In welke vorm een ondernemer zijn onderneming drijft hangt af van een aantal factoren zoals het winstniveau en rechtsaansprakelijkheid. Een NV heeft een in aandelen verdeeld kapitaal waardoor zij haar aandelen kan verhandelen op de aandelenmarkt. Een BV heeft eveneens een in aandelen verdeeld kapitaal maar kan deze aandelen niet publiekelijk verhandelen. Zij kan wel werknemers een aandeel in de vennootschap geven als interne stimulans om goed te presenteren. Wanneer zij goed werk verrichten en de onderneming wordt winstgevender, dan ontvangen zij uitdelingen in de vorm van dividend bovenop het salaris.

Het kan voor komen dat een ondernemer de vorm van de onderneming wil wijzigen. In de Wet IB 2001 is het volgens art. 3.65 Wet IB 2001 mogelijk om IB-onderneming om te zetten in een BV of NV die wordt belast in de vennootschapsbelasting. De terugkeer uit de Wet Vpb 1969 naar de Wet IB 2001 was tot 2001 niet mogelijk. Na aandringen vanuit het bedrijfsleven werd in juni 2000 het wetsvoorstel 'Wet ondernemerspakket 2001' ingediend.<sup>10</sup> De regeling van de geruisloze terugkeer uit de BV of NV (hierna: terugkeerregeling) is hier voor het eerst opgenomen.

In dit hoofdstuk zal de terugkeerregeling zoals bedoeld in art. 14c Wet Vpb 1969 uiteen worden gezet. De werking van de regeling, de voorwaarden waaraan een onderneming met beperkte aansprakelijkheid moet voldoen, de standaardvoorwaarden en de nadere voorwaarden van de Minister komen aan bod. Er zal een antwoord worden gezocht op de deelvraag: *Wat is het doel en de strekking van art. 14c Wet Vpb 1969?*

### 2.2 Werking van de terugkeerregeling

Wordt voldaan aan de voorwaarden die in paragraaf 2.3 uiteen worden gezet, dan kan de terugkeerregeling succesvol worden toegepast. De wetgever acht het behoud van de

---

<sup>9</sup> Essers, *WFR* 1999/1463, par. 1.

<sup>10</sup> *Kamerstukken II*, 1999/00, 27 209, nr. 3, p. 9, (MvT).



vennootschapsbelastingclaim (hierna: Vpb-claim) noodzakelijk. Normaliter zou volgens art. 15d Wet Vpb 1969 door de ontbinding (staking) van de vennootschap afgerekend moeten worden over de stille reserves. Daarbij zou volgens art. 4.34 Wet IB 2001 lid 1 over de liquidatie-uitkering aanmerkelijkbelangheffing (hierna AB-heffing) moet worden afgedragen. De AB-heffing ontstaat door het verschil in liquidatie-uitkering en verkrijgingsprijs van de aandelen. Het afrekenen over deze fiscale claims was veelal een belemmering voor de ondernemer om de rechtsvorm te wijzigen.

Door gebruik te maken van de terugkeerregeling blijft belastingheffing achterwege. Omdat de voortzettende aandeelhouders in de plaats treden van de ontbonden vennootschap blijft de claim op de stille reserves bestaan.<sup>11</sup> De aanmerkelijkbelangclaim (hierna: AB-claim) wordt via de terugkeerreserve veiliggesteld (zie 2.2.1). Zo wordt na terugkeer uit de BV de Vpb-claim omgezet in een inkomstenbelastingclaim (hierna: IB-claim). Daarnaast zijn voor de verliesverrekening aparte voorwaarde opgesteld welke in lid 2 en 3 van art. 14c wet Vpb 1969 uiteen worden gezet. Vermogensbestanddelen die niet gaan behoren tot het ondernemingsvermogen van de IB-onderneming vallen volgens art. 14c lid 4 onderdeel a Wet Vpb 1969 niet onder de terugkeerregeling, waardoor over deze vermogensbestanddelen bij ontbinding van de vennootschap moet worden afgerekend.

### 2.2.1 De terugkeerreserve

De terugkeerreserve van art. 3.54a Wet IB 2001 wordt door de wetgever gebruikt als instrument om de belastingheffing over het AB na het overgangstijdstip zeker te stellen. Door het voortzettingselement van art. 14c lid 1 Wet Vpb worden de boekwaarden van de vermogensbestanddelen die tot de IB-onderneming gaan behoren overgenomen, waardoor de stille reserves op de vermogensbestanddelen aanwezig blijven. De terugkeerregeling zorgt ervoor dat de gecombineerde Vpb-claim en AB-claim wordt omgezet in een IB-claim met nagenoeg dezelfde belastingdruk.<sup>12</sup> De claim op de stille reserves van de vermogensbestanddelen wordt niet opgevangen door de terugkeerreserve, omdat de voortzettende aandeelhouders in de plaats treden van de BV waarbij wordt gecorrigeerd voor latente belastingen.<sup>13</sup> De berekening van de terugkeerreserve gaat volgens de volgende formule:

$$TKR = \frac{1}{2} * (\{Vervreemdingsvoordeel\} - 80\% * \{reserves + goodwill\})$$

Het vervreemdingsvoordeel op de aandelen wordt aan de hand van art. 4.34 lid 4 en 5 bepaald. Zonder faciliteit in de Wet IB 2001 moet worden afgerekend over de AB-claim maar door

---

<sup>11</sup> Voorwaarde voor het gebruik van de terugkeerregeling. Zie 2.3.5.3.

<sup>12</sup> Lubbers & Meussen 2014, p.294. De gecombineerde belastingdruk in de Vpb bedraagt ca 43,75% en de effectieve belastingdruk in de IB is ca. 44%.

<sup>13</sup> Zie de formule van de terugkeerreserve.

gebruik te maken van art. 4.42a Wet IB 2001 krijgt de belastingplichtige de mogelijkheid om het vervreemdingsvoordeel niet in aanmerking te nemen. De Minister kan nadere voorwaarden verbinden aan de toepassing van art. 4.42a Wet IB 2001 zolang deze strekken tot verzekering en heffing van de inkomstenbelasting.

Aandeelhouders met aandelen in box 3 vormen geen terugkeerreserve. In dat geval komt de problematiek rond de AB-claim niet aan bod. De Vpb-claim wordt omgezet in de een IB-claim waarbij geen rekening wordt gehouden met de waardeinstijging van de aandelen die eerder zijn belast in box 3. Doordat er geen rekening wordt gehouden met de eventuele waardeinstijging van de aandelen wordt de regeling als onprettig ervaren door box 3 aandeelhouders.<sup>14</sup>

Het claimbehoud via de terugkeerreserve wordt gezien als een van de moeilijkheden van de terugkeerregeling. Door het niet ontbinden van de vennootschap kan de berekening voor claimbehoud achterwege worden gelaten en vindt heffing op een later tijdstip plaats.

### 2.3 Voorwaarden voor het toepassen van de terugkeerregeling

#### 2.3.1 Verzoek art. 14c wet op de vennootschapsbelasting 1969

Om gebruik te maken van de terugkeerregeling moet er volgens art. 14c lid 7 Wet Vpb 1969 een gezamenlijk verzoek worden ingediend door de aandeelhouders. Dit verzoek wordt ingediend bij de inspecteur welke belast is met de aanslagregeling van de ondernemer(s).

Het verzoek dient uiterlijk twaalf maanden na het overgangstijdstip te worden ingediend. Wordt het verzoek later ingediend dan de voorgeschreven periode, dan wordt het verzoek als niet ontvankelijk beschouwd.<sup>15</sup> Wanneer het verzoek op tijd is ontvangen zal de inspecteur reageren via een voor bezwaar vatbare beschikking met daarin de voorwaarden die aan de doorschuiving worden gesteld en die doorgaans gelijk zullen zijn aan de standaardvoorwaarden zoals die in besluit zijn opgenomen. De beschikking bevat nog geen uitspraak over de hoogte van de terugkeerreserve.<sup>16</sup>

#### 2.3.2 Oprichtingseis

De terugkeerregeling is initieel voor vennootschappen welke naar Nederlands recht zijn opgericht zoals bedoeld in art. 2 lid 4 Wet Vpb 1969. Toch kunnen rechtspersonen die zijn opgericht naar buitenlands recht eveneens gebruik maken van de terugkeerregeling. De regeling mag worden toegepast als aan de volgende drie cumulatieve eisen van art. 14c lid 8 onderdelen a en b wet Vpb 1969 wordt voldaan:

- Het kapitaal van de naar buitenlands recht opgerichte rechtspersoon moet in aandelen zijn verdeeld;

---

<sup>14</sup> Pieterse & Ijsselmuiden 2017, par. 2.2.2.

<sup>15</sup> Besluit van 20 februari 2003, CPP2002/3267M, par. 5.2.

<sup>16</sup> Besluit van 20 februari 2003, CPP2002/3267M, par. 5.3.

- De rechtspersoon is opgericht naar het recht van:
  - o De Nederlandse Antillen;
  - o Aruba;
  - o Een lidstaat van de Europese Unie;
  - o Een ander land waarmee Nederland een verdrag heeft ter voorkoming van dubbele belasting heeft en waarin de discriminatie op grond van rechtspersonen en nationaliteit is verboden.
- De buitenlandse rechtspersoon moet naar aard en oprichting vergelijkbaar zijn met de naar Nederlands recht opgerichte BV of NV.

### 2.3.3 Vestigingseis

Een vennootschap moet in Nederland zijn gevestigd om gebruik te maken van de terugkeerregeling. Op grond van art. 14c lid 4 onderdeel b is de terugkeerregeling niet van toepassing voor buitenlandse vennootschappen, tenzij zij een onderneming drijven in Nederland met behulp van een vaste inrichting. Daarnaast worden in sub 1 en sub 2 nadere voorwaarden gesteld. Deze luiden:

- Het heffingsrecht over de winst van de vaste inrichting is volgens de Belastingregeling of een verdrag aan Nederland toegewezen;
- De plaats van de werkelijke leiding van de vennootschap is statutair gevestigd in;
  - o De Nederlandse Antillen;
  - o Aruba;
  - o Een lidstaat van de Europese Unie;
  - o Een ander land waarmee Nederland een verdrag heeft ter voorkoming van dubbele belasting heeft en waarin de discriminatie op grond van rechtspersonen en nationaliteit is verboden.

### 2.3.4 Activiteiteneis

De terugkeerregeling vindt alleen toepassing als de een vennootschap een materiële onderneming drijft. Het begrip 'onderneming' staat niet gedefinieerd in de Wet IB 2001 of de Wet Vpb 1969. Aan de hand van jurisprudentie is dit begrip vormgegeven. Zo moet het gaan om een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, welke gericht is op het behalen van winst door deelname aan het economisch verkeer<sup>17</sup>. Het begrip 'materiële onderneming' wordt eveneens niet expliciet vermeld in de Wet Vpb 1969. In het kort drijft een vennootschap een materiële onderneming als de activiteiten passief vermogensbeheer te boven gaan. Te Niet heeft aan de hand van jurisprudentie een analyse

---

<sup>17</sup> Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015, p. 80.

gemaakt waarna hij criteria heeft opgesteld waar volgens hem rechters aandacht aan besteden. Een onderneming begaat actief vermogensbeheer wanneer een afweging wordt gemaakt aan de hand van de volgende criteria:

- Activiteiten zijn niet louter gericht op het passief aanhouden van vermogensbestanddelen en op het behalen van weerkerende voordelen.
- De aard van de activiteiten.
- Het gebruik van marktkennis en vakkennis (kwaliteit van arbeid).
- Hoeveelheid uren besteed aan actief vermogensbeheer (kwantiteit van de arbeid).
- Gebruik van werkzaamheden van derden.<sup>18</sup>

Uit bovenstaande criteria kan worden geconcludeerd dat wanneer er passief vermogensbeheer wordt gedreven door een vennootschap vermogensbestanddelen niet onder de terugkeerregeling vallen. Dit resulteert in afrekening over de stille reserves van deze vermogensbestanddelen. De wetgever beoogt hiermee te voorkomen dat vermogensbestanddelen waar stille reserves in aanwezig zijn vrij van belastingheffing in een andere belastingsfeer belanden. In een besluit van de Staatssecretaris werd hier nadere uitleg over gegeven. Belastingplichtige dreef een IB-onderneming en huurde een bedrijfsgebouw en terrein van een BV waar belastingplichtige enig aandeelhouder van was. Uitsluitend het verhuren van vermogensbestanddelen wordt niet gezien als het drijven van een materiele onderneming waardoor de terugkeerfaciliteit geen toepassing kon vinden.

Belastingplichtige wilde zijn onderneming ruisend inbrengen in de BV om vervolgens geruisloos terug te keren uit de BV. De Staatssecretaris oordeelde dat bovengenoemde constructie was gericht op het overbrengen van vermogensbestanddelen naar een andere belastingsfeer zonder realisatie van de stille reserves.<sup>19</sup>

Op het moment van ontbinding moet een vennootschap aan alle vereisten van de terugkeerregeling voldoen. Eveneens zijn er in de besluiten van 2002 en 2005 nadere regels door de Minister opgelegd. De Minister legt nadruk op handelingen die uitsluitend het motief hebben om vermogen belastingvrij naar de inkomstenbelastingfeer te halen. Wanneer dit het geval is, zal de regeling geen toepassing vinden<sup>20</sup>

Voor ondernemers die na gebruik van de terugkeerregeling willen gaan fungeren als commanditair vennoot is een aanvullende regeling getroffen. Aangezien zij geen materiele onderneming drijven mag de terugkeerregeling niet worden toegepast. De wetgever maakt hier een

---

<sup>18</sup> Te Niet 2007, p. 27.

<sup>19</sup> Besluit van 29 maart 2004, CPP2004/549M, par. B.2.

<sup>20</sup> Van Zon 2007, p. 49.

uitzondering mits na de terugkeer de voortzettende aandeelhouder kwalificeert als een winstgenieter zoals bedoeld in art. 3.3 lid 1 onderdeel a van de Wet IB 2001<sup>21</sup>.

### 2.3.5 Aandeelhouders

Aan de aandeelhouders van de om te zetten vennootschap zijn ook eisen gesteld. Hieronder zullen de belangrijkste punten uiteen worden gezet.

#### 2.3.5.1 Het gezamenlijke verzoek

Zoals in 2.3.1 uiteen is gezet moet er door alle aandeelhouder een gezamenlijk verzoek worden gedaan voor het gebruik van de terugkeerregeling. Het gezamenlijke verzoek moet aan verschillende eisen voldoen. Zo moeten er persoonlijke gegevens van aandeelhouders en onderneming worden aangeleverd.<sup>22</sup> Wanneer niet aan deze eisen wordt voldaan wordt het verzoek als niet ontvankelijk beschouwd.

#### 2.3.5.2 De BV heeft alleen natuurlijke personen als aandeelhouder

De aandeelhouders van de om te zetten vennootschap moeten natuurlijke personen zijn. Het is niet is van belang of alle aandeelhouders een AB hebben of waar de aandeelhouders wonen<sup>23</sup>.

Wanneer aandeelhouders met hun persoonlijke holding participeren in de werkmaatschappij kan de terugkeerregeling voor de werkmaatschappij niet worden toegepast door de aandeelhouders van de holdings. Rechtbank Gelderland heeft geoordeeld dat er geen geruisloze terugkeer werd toegestaan, omdat de aandeelhouders van de vennootschap niet uitsluitend natuurlijke personen waren<sup>24</sup>. De terugkeerregeling kan eveneens niet worden toegepast als de persoonlijke holding en de werkmaatschappij een fiscale eenheid zijn aangegaan in de zin van art. 15 Wet Vpb 1969, zelfs niet ingeval dat beide vennootschappen simultaan worden ontbonden en de IB-onderneming wordt voorgezet door de aandeelhouder van de holding.<sup>25</sup> In deze bepaling wordt het verschil duidelijk tussen de fiscaalrechtelijke en de civielrechtelijke uitwerking van de fiscale eenheid. Wanneer er volgens art. 15 Wet Vpb 1969 lid 1 een verbondenheid van 95% of meer is kan op verzoek een fiscale eenheid worden aangevraagd. Voor de fiscus gaat het vermogen van de dochtermaatschappij op in het vermogen van de moeder waardoor er fiscaal maar één vennootschap zichtbaar is.

Civielrechtelijk zijn er nog steeds twee vennootschappen welke niet gelijk ontbonden kunnen worden.

---

<sup>21</sup> Pieterse & Ijsselmuiden 2017, par. 4.2.3.

<sup>22</sup> Besluit van 20 februari 2003, CPP2002/3267M, par. 5.1.

<sup>23</sup> Van Zon 2007, p. 50.

<sup>24</sup> Rb. Gelderland 14 december 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:6361.

<sup>25</sup> Van Zon 2007, p. 52.

In een holding wordt geen materiële onderneming gedreven welke kan worden omgezet in een IB-onderneming. Het is wel mogelijk om de materiële onderneming vooraf aan het overgangstijdstip over te dragen aan de persoonlijke holding. Een mogelijkheid om deze problematiek te omzeilen is door middel van een juridische fusie. art. 14b Wet Vpb 1969 maakt het mogelijk om het vermogen van de verdwijnende vennootschap onder algemene titel over te brengen naar de verkrijgende vennootschap waarbij eventuele winsten niet in aanmerking worden genomen. Indien de winst niet in aanmerking wordt genomen treedt de verkrijgende vennootschap in de voetsporen van de verdwijnende vennootschap. art. 14b Wet Vpb lid 5 bevat een antimisbruikbepaling dat wanneer de fusie is gericht tot het ontgaan of uitstellen van belastingheffing de fusie dan geen toepassing vindt. Door gebruik te maken van de geruisloze terugkeer wordt belastingheffing uitgesteld. Desalniettemin heeft de Minister geoordeeld dat bij gebruik van de geruisloze terugkeer de juridische fusie wel toepassing mag vinden. Volgens de Minister is de terugkeer gericht op reorganisatie in plaats van het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.<sup>26</sup>

2.3.5. De BV wordt door alle aandeelhouders voortgezet  
Voor alle vennoten van de ontbonden vennootschap geldt een voortzettingsvereiste. Alle aandeelhouders van de ontbonden vennootschap zetten hun onderneming voort in IB-onderneming.<sup>27</sup> Doordat de aandeelhouders in de plaats treden van de ontbonden vennootschap wordt de gecombineerde Vpb-claim op de stille reserves omgezet in een IB-claim.<sup>28</sup> Bij een voortzetting met meer aandeelhouders wordt de vennootschap omgezet in een vennootschap onder firma (hierna: VOF), commanditaire vennootschap of maatschap. Een onderneming met één aandeelhouder wordt voortgezet in een eenmanszaak.<sup>29</sup> Aan het voortzettingsvereiste wordt alleen voldaan als na terugkeer geen verschuivingen heeft plaatsgevonden in de gerechtigdheid tot de winst.<sup>30</sup> Er wordt ook niet voldaan aan het voortzettingsvereiste als de onderneming kort na het terugkeertijdstip wordt verkocht of geliquideerd.<sup>31</sup> Rechtbank Arnhem deed uitspraak over het voortzettingsvereiste waaruit naar voren kwam dat de terugkeerregeling mag worden toegepast, als er na terugkeer naar een IB-onderneming ten miste drie jaar wordt voortgezet.<sup>32</sup>

---

<sup>26</sup> Besluit van 19 december 2002, CCP2002/2456M, par. B.4.1.

<sup>27</sup> Van Zon 2007, p. 53.

<sup>28</sup> Doornebal *TFO* 2002/31, par. 5.3

<sup>29</sup> Van Zon 2007, p. 54.

<sup>30</sup> Besluit van 27 december 2005, CPP2005/2573M, par. D.3.

<sup>31</sup> Doornebal 2002, par. 5.1.

<sup>32</sup> Rb. Arnhem 1 mei 2007, ECLI:NL:RBARN:2007:BA4201.

Met het huwelijksvermogensrecht heeft de wetgever een uitzondering gemaakt omtrent de voortzettingen van de onderneming. Wanneer partners in gemeenschap van goederen zijn getrouwd is het mogelijk voor de niet ondernemende partner om de onderneming voort te zetten, ook al heeft hij/zij geen betrokkenheid bij de onderneming.<sup>33</sup> Een gedeeltelijke staking na toetreding van een nieuwe vennoot is wel toegestaan mits een onderneming wordt voortgezet in de zin van de Wet IB 2001.<sup>34</sup>

### 2.3.6 Ontbindingseis

Een voorwaarde van art. 14c lid 1 Wet Vpb 1969 is dat de vennootschap wordt ontbonden. Door de ontbindingseis mogen er geen werkzaamheden of vermogensbestanddelen achterblijven in de vennootschap. Bij gebruik van de terugkeerregeling gaat het kwalificerend ondernemingsvermogen over naar de IB-onderneming en over stille reserves die aanwezig zijn in niet-ondernemingsvermogen moet worden afgerekend. Nadat de aandeelhouders het ontbindingsbesluit hebben genomen, blijft de vennootschap belastingplichtig tot het moment dat de vereffening (voor zover noodzakelijk) en alle lopende transactie zijn afgerond. Binnen drie maanden na de dagtekening van de beschikking zoals bedoeld in art. 14c lid 7 Wet Vpb 1969 moet de vennootschap zijn ontbonden. De vereffening moet binnen negen maanden na dagtekening van dezelfde beschikking zijn voltooid.<sup>35</sup>

Bij de ontbinding komen een aantal belangrijke zaken kijken. In art. 2:19 tot en met 2:24 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) is geregeld op welke manier een vennootschap kan/moet worden ontbonden. Een vennootschap wordt doorgaans ontbonden door een beslissing van de algemene vergadering van aandeelhouders (hierna: AVA), maar ook de Kamer van Koophandel (hierna: KvK) en de Rechter hebben de mogelijkheid een vennootschap te ontbinden. Zo kan volgens art. 2:20 BW de Rechter een vennootschap ontbinden als deze handelt in strijd met de openbare orde. Naast de wetmatige kant van de ontbinding moeten ook de vermogensbestanddelen de BV uit. Een nadelig gevolg van de ontbindingseis is dat pensioenvoorzieningen van de DGA niet in de BV achter kunnen blijven. Deze moeten worden ondergebracht bij een externe verzekeraar. Voorheen was het mogelijk om het pensioen over te brengen naar een eigen pensioen-bv maar dit is sinds 2017 niet meer mogelijk.<sup>36</sup> Een belemmerd effect is dat er voldoende liquiditeit in de BV aanwezig moet zijn om de storting bij de verzekeraar te kunnen maken. In veel gevallen is dit niet aan de orde, zo concludeert ook Staatssecretaris Wiebes. Veel vennootschappen dreigen niet te kunnen voldoen aan

---

<sup>33</sup> Besluit van 27 december 2005, CCP2005/2573M, par. D.1.

<sup>34</sup> Besluit van 27 december 2005, CCP2005/2573M, par. D.4.

<sup>35</sup> Zie de vijfde standaardvoorwaarde Besluit van 20 februari 2003, CPP2002/3267M.

<sup>36</sup> *Kamerstukken II 2016/17*, 34 555, 3 p. 5 (MvT).

de pensioenverplichting.<sup>37</sup> Ook lijfrenteverplichtingen dienen bij een externe verzekeraar afgestort te worden, met uitsluiting van lijfrente welke zijn ontstaan door een eerdere inbreng in de BV.<sup>38</sup>

Veelgehoorde kritiek rust op de ontbindingseis van de terugkeerregeling. De ontbindingseis zou de terugkeerregeling een nodeloos ingewikkelde en tijdsintensieve regeling maken. Door de vennootschap niet te ontbinden ontstaat er geen problematiek omtrent het verloren gaan van de AB-claim, het overbrengen van de pensioen- en lijfrenteverplichtingen naar externe verzekeraars en het afrekenen over stille reserves van vermogensbestanddelen die de IB-onderneming niet gaan dienen.

#### 2.3.7 Door de minister (nader) gestelde voorwaarden

Door de Minister zijn in 2003 standaardvoorwaarden opgesteld voor de werking van art. 14c wet Vpb 1969. In de bijlage van het besluit staan zestien standaardvoorwaarden waarin misbruik wordt voorkomen en waarin evident wordt wanneer de inspecteur zelf een beschikking kan afgeven aan de belastingplichtigen<sup>39</sup>. Naast deze standaardvoorwaarden heeft de inspecteur voor de beoordeling van het verzoek de mogelijkheid om nadere voorwaarden op te stellen. Volgens art. 14c lid 6 vinden deze voorwaarden alleen toepassing zolang deze zijn gericht op de verzekering van heffing en de invordering van inkomensbelasting en vennootschapsbelasting.

Wanneer nadere voorwaarden worden gesteld, stuur de inspecteur een kopie van het verzoek tot gebruik van de terugkeerregeling aan Belastingdienst/Centrum voor Proces- en Productieontwikkeling. Deze instantie zal aan de hand van het verzoek en een toelichting van de inspecteur beoordelen of er nadere voorwaarden moeten worden gesteld voordat de terugkeerregeling mag worden toegepast<sup>40</sup>.

#### 2.4 Deelconclusie hoofdstuk twee

*Wat is het doel en is de strekking van art. 14c Wet Vpb 1969?*

Zoals in dit hoofdstuk is besproken dient de terugkeerregeling als faciliteit om zonder belastingheffing een vennootschap om te zetten in een IB-onderneming. Aan de hand van de te vormen terugkeerreserve behoudt de Belastingdienst de AB-claim over het vervreemdingsvoordeel. Stille reserves op vermogensbestanddelen worden doorgeschoven en blijven aanwezig doordat de aandeelhouders in de plaats treden van de ontbonden vennootschap en de boekwaarden van de vennootschap overnemen. In bepaalde omstandigheden is het niet mogelijk alle

---

<sup>37</sup> *Kamerstukken II 2016/17, 34 555, 3, p.4 (MvT).*

<sup>38</sup> Zie par. 5.2.4.

<sup>39</sup> Besluit van 20 februari 2003, CPP2002/3267M.

<sup>40</sup> Besluit van 20 februari 2003, CPP2002/3267M.



vermogensbestanddelen door te schuiven. Over de stille reserves die aanwezig zijn in vermogensbestanddelen welke geen deel gaan uitmaken van de IB-onderneming moet worden afgerekend.

Uit de wettekst en besluiten blijkt dat art. 14c wet Vpb 1969 een complexe en uitgebreide procedure kent. De aandeelhouders en de vennootschap moeten aan cumulatieve voorwaarden voldoen voordat er overgang kan plaatsvinden van een vennootschap naar een IB-onderneming. Niet alleen wetstechnisch, maar ook administratief vereist de terugkeerreling veel aandacht. De administratieve verplichtingen en nadelige gevolgen van de regeling hebben ertoe geleid dat ondernemers op zoek zijn gegaan naar creatieve oplossingen. In hoofdstuk vijf zal nader aandacht worden besteed aan de oplossingen die belastingplichtigen vinden om de terugkeerregeling van art. 14c wet Vpb 1969 niet toe te passen.

### 3. Nota Zicht op wetgeving en de fiscale concretisering

#### 3.1 Inleiding

Op 5 maart 1991 heeft toenmalig Minister van Justitie Hirsch Ballin een Nota gestuurd aan de Tweede Kamer genaamd 'Zicht op wetgeving' waarin regels en aanbevelingen zijn gepubliceerd ter verdere verbetering, ontwikkeling en uitvoering van het algemene wetgevingsbeleid.<sup>41</sup> Eveneens werd de Nota gepubliceerd ter verbetering van de rechtstatelijke en bestuurlijke kwaliteit van het overheidsbeleid. Het doel van de Nota is het concretiseren van kwaliteitseisen, het verdiepen van juridische van feitelijke mogelijkheden van alternatieven bij overheidssturing, het ontwikkelen van algemene lijnen voor de keuzen tussen deze alternatieven, voor inrichting van de wet, voor wetgevingsprocedures en voor organisatorische maatregelen ter verbetering van de kwaliteit van onze wetgeving.<sup>42</sup>

In dit hoofdstuk wordt de focus gelegd op de zes fundamentele kwaliteitseisen waar wetgeving volgens de Nota aan moet voldoen. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, doeltreffendheid en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, onderlinge afstemming en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid zijn de kwaliteitseisen waar in de Nota aandacht aan wordt besteed. Eveneens zal aan de neutraliteit van wetgeving aandacht worden besteed. Daarbij zijn in Aanwijzingen voor de regelgeving aanwijzingen opgenomen voor decentrale overheden voor het opstellen van wetgeving. Veel aanwijzingen vinden hun oorsprong in de Nota en zijn daarom naar de mening van de schrijver mogelijk toepasbaar op regelgeving van de centrale overheid. In Aanwijzingen voor de regelgeving wordt nadrukkelijk aandacht besteed aan wetgevingstechnieken en wetgevingskwaliteiten. De aanwijzingen hebben betrekking op regelingen die onder ministeriele verantwoordelijkheid tot stand komen, op bindende besluiten van belangenorganisaties van de Europese Unie en op besluiten van andere volkenrechtelijke instellingen.<sup>43</sup> Bij de uitwerking van de kwaliteitseisen wordt voor een aanvulling verwezen naar de Aanwijzing voor de regelgeving.

De kwaliteitseisen zijn in de Nota op een algemene manier beschreven en uiteengezet. Voor toetsing van fiscale wetgeving is fiscale concretisering van de kwaliteitseisen vereist. Omdat niet alle kwaliteitseisen bijdragen aan mijn onderzoek zullen de minder relevante eisen buiten beschouwing worden gelaten. Alvorens over zal worden gegaan tot de concretisering van de kwaliteitseisen zal worden toegelicht hoe fiscale concretisering plaatsvindt. In dit hoofdstuk staat de volgende

---

<sup>41</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 1.*

<sup>42</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 12.*

<sup>43</sup> *Stcrt. 2017, nr. 69 426, par. 1.1.*

deelvraag centraal: *Wat is het doel en de strekking van de Nota Zicht op wetgeving en wat zijn de relevante fiscaal geconcretiseerde kwaliteitseisen?*

### 3.2 Concretisering in verband met fiscale wetgeving

Bij de formulering van nieuwe wetteksten moeten de kwaliteitseisen in elke stap van het wetgevingsproces nauwlettend worden gevolgd. Omdat de Nota ziet op wetgeving in algemene zin, moeten er voor het formuleren van belastingwetgeving nadere eisen worden gesteld. Aan de hand van hetgeen in de Nota is geschetst moet een hanteerbaar toetsingskader worden gecreëerd.

Voor fiscale concretisering van de kwaliteitseis *Rechtmatigheid en verwerking van rechtsbeginselen* wordt gebruik gemaakt van de bijdrage ter evaluatie van de Wet IB 2001 van Gribnau. Gribnau heeft in zijn bijdrage *Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving* geprobeerd hanteerbare eisen te stellen aan de formulering van belastingwetgeving. Hierin heeft hij niet de Nota als uitgangspunt genomen, maar is hij gestart vanuit rechtvaardigheid van het belastingrecht.<sup>44</sup> Om de rechtvaardigheidstoets toe te kunnen passen splitst Gribnau rechtvaardigheid op in drie categorieën (rechtsgelijkheid, doelgerichtheid, rechtszekerheid) en wordt de neutraliteit van wetgeving benadrukt.<sup>45</sup>

De kwaliteitseis *doeltreffendheid en doelmatigheid* zal worden beoordeeld aan de hand van een resultatenketen voor het meten van doeltreffendheid en doelmatigheid van de Rijksoverheid.<sup>46</sup> Initieel zijn deze voorschriften bedoeld voor de evaluatie van beleid. Desalniettemin zijn deze voorschriften, zoals hierboven uiteen is gezet, volgens de schrijver mede toepasbaar op wet- en regelgeving. Voor de beoordeling van doeltreffendheid en doelmatigheid moet het heffen van belasting op een zo economisch efficiënte en effectief mogelijke manier geschieden waarbij de baten en de lasten van de heffing tegen elkaar moeten worden afgewogen.

Bij fiscale concretisering van de kwaliteitseisen *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid* zal hoofdzakelijk gebruik worden gemaakt van *Eenvoudig belasting heffen, tussen droom en daad* geschreven door Arendsen. Arendsen onderscheidt eenvoud in drie subcategorieën (juridische ingewikkeldheid, vaktechnische ingewikkeldheid en administratieve ingewikkeldheid).<sup>47</sup> Daaropvolgend zet hij een toetsingskader voor uitvoerbaarheid uiteen. De fiscale concretisering zal per kwaliteitseis uiteen worden gezet en waar nodig worden aangevuld met bruikbare literatuur. Aan de kwaliteitseisen *subsidiariteit en evenredigheid* wordt geen aandacht besteed, omdat subsidiariteit en evenredigheid ziet op het decentraliseren van

---

<sup>44</sup> Gibräu 2006, p. 33.

<sup>45</sup> Gibräu 2006, p. 33-34.

<sup>46</sup> Rijksoverheid *Het meten van doeltreffendheid* (online beschikbaar).

<sup>47</sup> Arendsen 2016, p. 42-43.

wetgeving naar decentrale overheden. art. 14c Wet Vpb 1969 is een regeling die is opgenomen in een van de rijksbelastingen en wordt volgens art. 1 lid 2 Algemene wet inzake rijksbelasting (hierna: AWR) geheven door de Rijksoverheid waardoor decentrale overheden niet in aanraking komen met de terugkeerregeling. Daarnaast wordt ook aan de kwaliteitseis onderlinge afstemming geen aandacht besteed omdat deze kwaliteitseis eveneens betrekking heeft op de werkprocedure van decentrale overheden. Onderlinge afstemming ziet op het tegengaan van schuring tussen lagere overheden, handhavers, uitvoerders en consumenten.

### 3.3 Kwaliteitseisen

#### 3.3.1 Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen

In de Nota worden voorwaarden gesteld waar wetgeving aan moet voldoen. Wetten moeten overeenkomen met het recht. Daarbij wordt de aannahme gemaakt dat wetten die tegenstrijdig en onrechtmatig zijn onjuist zijn. Toch is het niet zo vanzelfsprekend dat wetten in lijn zijn met het recht omdat beleidsmatige en politieke overwegingen vaak de overhand hebben boven de juridische overwegingen<sup>48</sup>. Volgens de Nota moet het kabinet bij de totstandkoming van wetgeving nadrukkelijk letten op rechtmatigheid en moet recht worden gedaan aan het communautaire en internationale recht, de Grondwet en de algemene rechtsbeginselen.<sup>49</sup> Door de focus op rechtmatigheid te leggen worden wetten zorgvuldiger opgesteld en wordt de kans op rechterlijk ingrijpen gereduceerd. Bij overheidsinterventie om een doelstelling te behalen moet worden gelet op de mate waarin verwacht mag worden dat de regeling het beoogde doel zal helpen verwezenlijken, de neveneffecten en de lasten van de regeling voor zowel de overheid als voor de consumenten<sup>50</sup>.

##### 3.3.1.a Fiscale concretisering

Fiscale wetgeving dient in consensus te zijn met algemene rechtsbeginselen zoals het gelijkheidsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en het rechtvaardigheidsbeginsel.<sup>51</sup> Voor de definitie van het overkoepelende thema rechtvaardigheid sluit Gribnau aan bij de uitspraken van Radbruch. Rechtvaardigheid is in drie bestanddelen te onderscheiden: rechtsgelijkheid, doelgerichtheid en rechtszekerheid.<sup>52</sup> Rechtsgelijkheid (rechtvaardigheid in enge zin) wordt omschreven als vergelijkbare gevallen dienen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen dienen ongelijk behandeld te worden naar de mate van hun ongelijkheid. Het begrip rechtsgelijkheid is formeel en

---

<sup>48</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 18*

<sup>49</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 12.*

<sup>50</sup> Stcrt. 2017, nr. 69 426, par. 2.9.

<sup>51</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 18.*

<sup>52</sup> Radbruch 2003.

juridisch een leeg begrip. Wanneer wordt een geval gelijk beoordeeld en wanneer ongelijk? Daarnaast geeft het begrip van zichzelf niet aan hoe ongelijke gevallen behandeld zouden moeten worden. Alvorens sprake kan zijn van rechtsgelijkheid, moeten er rechtsregels opgesteld worden.<sup>53</sup>

Doelgerichtheid geeft een inhoudelijke invulling aan het begrip recht. Doelgerichtheid duidt op het gericht zijn van een rechtsregel in het behalen van het boogde doel, wat volgens Radbruch het algemeen welzijn betekent. Doelmatigheid geeft invulling aan rechtsgelijkheid door evident te maken welke situaties gelijk of ongelijk zijn<sup>54</sup>.

Rechtszekerheid wijst op het aanwezig zijn van een persoon of instantie die uitmaakt wat recht is voor alle rechtssubjecten. Zonder recht geen rechtsstaat waarbij Radbruch liever slecht recht dan helemaal geen recht had.<sup>55</sup>

Het is van belang dat wordt gerealiseerd dat geen van deze begrippen een absolute waarde draagt. Ze zullen vaak op gespannen voet samenwerken en door verschillende individuen anders worden geïnterpreteerd.<sup>56</sup>

### 3.2.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid

In de Nota staat beschreven dat via wetgeving een beoogde doelstelling behaald dient te worden. Met andere woorden, wetgeving moet doeltreffend zijn (effectiviteit). Vervolgens mag wetgeving niet inefficiënt zijn omdat inefficiënte wetgeving een ongewenst groot gat tussen de baten en lasten heeft als gevolg heeft. Anders gezegd vereist wetgeving doelmatigheid. Wanneer in het proces van wetgeving deze kwaliteitseisen worden verwaarloosd is de kans op neveneffecten van wetgeving aanwezig.<sup>57</sup>

Het is van belang dat regelingen en doelstellingen initieel goed, helder en volledig worden geformuleerd waarbij de formulering zo concreet mogelijk geschiedt en waarbij de doelen en middelen helder zijn. Regelmatig is de vaststelling van deze doelen en middelen moeilijk, omdat er een uitvoerige analyse van de betrokken belangen aan vooraf moet gaan, waardoor de lasten de baten overtreffen. Desalniettemin wordt in de Nota aangeraden een analyse van de betrokken belangen te maken. Alleen dan krijgen belanghebbende een goed inzicht in hoeverre doeltreffendheid en doelmatigheid zijn verzekerd.<sup>58</sup>

---

<sup>53</sup> Gribnau 2006, p. 34.

<sup>54</sup> Gribnau 2006, p. 34.

<sup>55</sup> Gribnau 2006, p. 35.

<sup>56</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 25.*

<sup>57</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 25.*

<sup>58</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 25.*

### 3.2.2.a Fiscale concretisering

Doelmatigheid en doeltreffendheid zijn relatief concrete begrippen. Derhalve is vergaande fiscale concretisering ondienstig. Om toch een toetsingskader en daarmee houvast te creëren worden doelmatigheid en doeltreffendheid beoordeeld aan de hand van een resultatenketen welke is opgesteld door de Rijksoverheid. Zo moeten de mensen en middelen die worden ingezet (input), de instrumenten die met deze middelen worden uitgevoerd (activiteiten), de prestaties die met deze activiteiten worden geleverd (output), de directe effecten van deze prestaties (uitkomst) en de uiteindelijk bereikte veranderingen in de maatschappij worden beoordeeld.<sup>59</sup>

### 3.2.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Wetten die niet uitvoerbaar of handhaafbaar zijn riskeren dode letters in de wet te worden. Volgens de Nota is niet functionele regelgeving onaanvaardbaar. Handhaafbaarheid heeft als doel wettelijke regels af te dwingen. De wetgever dient niet alleen een juridische reactie, maar ook een feitelijke reactie op het niet-naleven van wetgeving te bewerkstelligen.<sup>60</sup> Hierbij zijn ook de deskundigheid en de capaciteit van degene die de wetten uitvoert van groot belang. Omdat art. 14c Wet Vpb 1969 niet gehandhaafd hoeft te worden, worden de paragrafen over handhaafbaarheid buiten beschouwing gelaten.

Uitvoerbaarheid wordt gezien als een sluitstuk van het wetgevingsproces, maar juist in de beginfase moet uitvoerig aandacht worden besteed aan de uitvoerbaarheid. Bij het letten op uitvoerbaarheid moet aandacht uitgaan naar mogelijke conflicten die nieuwe regels kunnen veroorzaken. Uitvoerbaarheid moet bij iedere fase van het wetgevingsproces worden getest om inzichtelijk te maken of een wet nog steeds uitvoerbaar is.<sup>61</sup>

De kosten en belasting voor de uitvoerende instituties dienen zo laag mogelijk te blijven, waardoor wetgeving zorgvuldig moet worden opgesteld. Hierbij kan worden gedacht aan lasten voor de rechtstreekse uitvoering van de regeling, maar ook de lasten voor procedurele voorschriften, lasten voor het houden van toezicht en lasten die voortvloeien uit rechtsbescherming moeten in acht worden genomen<sup>62</sup>.

Bij het formuleren van wetgeving moet aandacht worden besteed aan andere mogelijkheden voor het naleven van wetgeving in de vorm van goede voorlichtingen, beloningen, inspecties en toezicht. Contact tussen de schrijvers en de uitvoerders van de wet is cruciaal omdat gebrekkig

---

<sup>59</sup> Rijksoverheid *Het meten van doeltreffendheid* (online beschikbaar).

<sup>60</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 27.*

<sup>61</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 28.*

<sup>62</sup> *Stcrt. 2017, nr. 69 426, par. 2.10.*

contact en onvoldoende onderlinge afstemming een evidente faalfactor is voor de wetgever en de beleidsvoerders<sup>63</sup>.

### 3.2.3.a Fiscale concretisering

Arendsen is van mening dat voor zowel invoering als uitvoering van een regel specifieke factoren moeten worden beoordeeld. Voor uitvoerbaarheid noemt hij:

- Spontane naleving: willen belastingplichtigen de regel vanuit persoonlijke motieven naleven?<sup>64</sup> Voor de naleving van de regel moet worden gekeken naar dimensies voor naleving. Arendsen doelt op kennis van de regel, mate van acceptatie en normgetrouwheid van de doelgroep en de kosten en de baten van naleving en overtreding. Hierbij moet eveneens duidelijk zijn welke organisatie de regel gaat uitvoeren en of het duidelijk is wat de opgedragen taak is.<sup>65</sup>
- Standaarden en gegevensdefinities: de toepassing van de formele begrippen en grondslagen van de Belastingdienst moeten volgens Arendsen vertaalbaar zijn naar de praktijk. Niet alleen door de belastingplichtigen, maar ook door de vertegenwoordigers en de Belastingdienst zelf.<sup>66</sup>
- Bezwaar en beroep: de vatbaarheid van het maken van bezwaar en het doen van beroep. Het gaat hier om belastingplichtigen die een gegronde reden hebben maar ook om belastingplichtigen die het systeem willen tegenwerken.<sup>67</sup>
- Vergroving van de wetgeving: het specifiek formuleren van wetteksten wordt afgeraden. Door belastingplichtigen minder opties te geven wordt de kans op onvoorziene, ingewikkelde situaties gereduceerd.
- Haalbare prestatienormen: het duidelijk formuleren wat een goede uitvoering van de regel is zodat deze passend kan worden uitgevoerd door de belastingplichtigen.
- Juiste gegevens: het is van belang dat de feitelijke situatie van de belastingplichtige zo nauwkeurig mogelijk in kaart wordt gebracht. Dit heeft niet alleen betrekking op nieuw aangeleverde informatie, maar ook op gegevens die al bekend zijn bij de Belastingdienst.

Voor de evaluatie van de ontbindingseis zijn niet alle criteria van Arendsen bruikbaar. Aan de factor bezwaar en beroep wordt geen aandacht besteed omdat dit een nagenoeg uniforme procedure is. In art. 6:7 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) staat vermeld dat bezwaar 6 weken na dagtekening van de beschikking moet zijn ontvangen door de Belastingdienst. Vervolgens heeft de

---

<sup>63</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 29.*

<sup>64</sup> Arendsen 2016, p. 51.

<sup>65</sup> Zijlstra 2012, p. 489.

<sup>66</sup> Arendsen 2016, p. 52.

<sup>67</sup> Arendsen 2016, p. 52.

Belastingdienst 6 weken om een reactie te geven. Het bezwaar wat gemaakt kan worden ziet alleen op de te stellen voorwaarden welke dienen ter verzekering van heffing en invordering van belasting. Tegen de ontbindingseis kan geen bezwaar worden gemaakt omdat dit onderdeel is van de terugkeerfaciliteit. Wanneer bezwaar wordt gemaakt tegen de ontbindingseis kan de inspecteur oordelen om de faciliteit geen toepassing te geven.

De juiste gegevens die bekend moeten zijn bij de Belastingdienst worden aangeleverd door de belastingplichtigen zelf. Zij moeten initieel zorg dragen voor de compleetheid en correctheid zodat de Belastingdienst kan oordelen of de terugkeerfaciliteit gebruikt mag worden.

De hierboven samengevatte factoren hebben geen toegevoegde waarde voor de evaluatie of de ontbindingseis uitvoerbaar is.

#### 3.2.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid zijn noodzakelijk voor de burgers, maar ook de besturen en de rechters. Voor hen moet duidelijk zijn wat de wetgever bedoelt en wat er gedaan mag worden en/of gedaan moet worden.<sup>68</sup> Zorgvuldig formuleren, een duidelijke structuur en goede organisatie van wetteksten zijn noodzakelijk voor de gebruikers om de wetteksten passend te interpreteren. Er moet worden gestreefd naar duidelijkheid en eenvoud alsmede naar een bestendig karakter van de regelgeving.<sup>69</sup> Wetgeving is bestendig wanneer deze niet herhaaldelijk gewijzigd hoeft te worden. De aandacht die wordt besteed aan bestendigheid is daarom groot.<sup>70</sup> Daarnaast moeten wetsbepalingen zo beknopt mogelijk worden geformuleerd. Zelfs wanneer een specifieke, sluitende maar ingewikkelde formulering is ontwikkelend, moet er worden gestreefd naar een eenvoudiger formulering. Hierbij moet normaal spraakgebruik worden gevolgd waarbij complexe vocabulaire moet worden vermeden en indien niet anders kan worden geformuleerd dienen deze woorden nader te worden gedefinieerd.<sup>71</sup> Hieruit wordt geconcludeerd dat eenvoud vooral duidt op de technische kwaliteit van de wet<sup>72</sup>.

Complexe wetgeving is regelmatig niet te vermijden. Volgens de Nota zijn er drie mogelijke verklaringen voor de complexiteit van wetgeving. Als eerste is de complexiteit van de materie een oorzaak waardoor wetteksten niet eenvoudiger kunnen worden opgeschreven. Ten tweede zorgt de formulering van makers van de wetteksten voor verwarring omdat zij niet voldoende bekwaam zijn of omdat zij niet de tijd hebben om wetteksten eenvoudig te formuleren. Tot slot ontstaat ontoegankelijkheid door het onnodige niveau van gedetailleerdheid, omdat de wetgever in een

---

<sup>68</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 30.*

<sup>69</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 30.*

<sup>70</sup> Stcrt. 2017, nr. 69 426, par. 2.6.

<sup>71</sup> Stcrt. 2017, nr. 69 426, par. 3.3.

<sup>72</sup> Hoogeveen 2011, par. 2.2.3.



wetsartikel alle mogelijke gevallen wil bereiken. Het gevolg van een dergelijk niveau van gedetailleerdheid leidt tot zeer specifieke wetgeving waardoor het beoogde resultaat niet wordt bereikt. Door het gebrek aan eenvoud wordt uiteindelijk ook in rechtszekerheid en doeltreffendheid tekortgeschoten.<sup>73</sup>

#### 3.2.4.a Fiscale concretisering

Eenvoudige wetgeving die voor alle partijen te begrijpen is, is niet altijd mogelijk. Toch wordt er in de afgelopen jaren gestreefd naar vereenvoudiging van de belastingwetgeving. Al ruim zeventig jaar wordt vereenvoudiging gezien als een belangrijk agendapunt.<sup>74</sup> Zo heeft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) punten aangedragen ter vereenvoudiging van het belastingstelsel. Zij dragen punten aan voor 'praktische vereenvoudiging' en 'oplossingen voor bestaande knelpunten uit de praktijk'.<sup>75</sup> Arendsen zet deze knelpunten omtrent eenvoud om in drie categorieën. Daarvoor gebruikt hij in plaats van eenvoud het begrip ingewikkeldheid:

- Juridische ingewikkeldheid: voor een belastingplichtige moet duidelijk zijn wat zij mogen, wat voor hen verplicht is en wat zij moeten laten waarbij dit wordt uitgewerkt in een nauwkeurig toepassingsgebied binnen de belastingwetgeving. Indicatoren voor juridische ingewikkeldheid zijn de strekking van belastingwetgeving, taalgebruik en structuur en de mate van aftrekposten en uitzonderingen in de belastingwetgeving.
- Vaktechnische ingewikkeldheid: Arendsen benadrukt dat voor juridische terminologie uitleg verschaft moet worden. De Belastingdienst moet over ingewikkelde termen duidelijkheid bieden door een toelichting te geven en een nadrukkelijk standpunt in te nemen.<sup>76</sup>
- Administratieve ingewikkeldheid: hierbij wordt gesproken over het gebrek aan inzicht en zekerheid door de systemen rondom de belastingadministratie. Vereenvoudiging kan worden bewerkstelligd door het aantal administratieve handelingen te verminderen, zowel voor belastingplichtigen als voor de Belastingdienst.<sup>77</sup> De mate van ingewikkeldheid wordt uitgedrukt in uitvoeringskosten, de informatienalevingskosten, het aantal belastingplichtigen, de mate van uitbesteding aan commerciële intermediaire dienstverleners, of de complexiteit van betrouwbare (commerciële) aangiftesoftware.<sup>78</sup>

---

<sup>73</sup> *Kamerstukken II 1990/91*, 22 008, 1-2, p.30.

<sup>74</sup> *Vording, WFR 2016/191*, par. 4.6.

<sup>75</sup> *Nederlandse Orde van Belastingadviseurs 2016*, p. 1.

<sup>76</sup> *Gribnau 2006*, p. 44 – 46.

<sup>77</sup> *Kamerstukken II 2016/17*, 32 140, 33, p. 20.

<sup>78</sup> *Arendsen 2016*, p. 47.

### 3.2.5 Neutraliteit

Volgens Gribnau is het neutraliteit een sleutelfactor in het proces en de evaluatie van belastingwetgeving.<sup>79</sup> Neutraliteit houdt in dat belastingen zo min mogelijk verstorend mogen werken. Belastingheffing mag er niet voor zorgen dat belastingplichtigen de entiteit waarin zij hun onderneming drijven hierop aanpassen.<sup>80</sup> Daarnaast is belastingheffing is van zichzelf verstorend, daarom moet bij de uitwerking van belastingwetgeving het verstorende effect worden geminimaliseerd. Door belastingheffing is het mogelijk dat consumenten en bedrijven hun keuzes gaan aanpassen.<sup>81</sup> Alleen als bij de heffing van belasting de wetgeving is vormgegeven dat deze nagenoeg niet verstoord, is belastingwetgeving efficiënt te noemen.<sup>82</sup> Bij faciliteiten die een bepaalde gedragsverandering willen creëren is dit niet het geval. Er is sprake van economische verstoring, maar door de faciliteit is deze verstoring bedoeld. Onvoldoende neutraliteit kan de effectiviteit en doelmatigheid van faciliteiten in de wet aantasten.<sup>83</sup>

### 3.3 Deelconclusie hoofdstuk drie

*Wat is het doel en de strekking van de Nota Zicht op wetgeving en wat zijn de relevante fiscaal geconcretiseerde kwaliteitseisen?*

De kwaliteitseisen zoals uiteengezet in de Nota zijn van algemene aard. In dit hoofdstuk is getracht via fiscale literatuur een concreet toetsingskader te schetsen waartegen de ontbindingseis kan worden getoetst. Voor de kwaliteitseis rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen zal aandacht worden beschouwd of de ontbindingseis in lijn is met rechtsgelijkheid, doelgerichtheid en rechtszekerheid. Om te toetsen of de ontbindingseis doeltreffend en doelmatig is zal de ontbindingseis langs een resultatenketen worden gelegd. Deze keten bevat vijf stappen om te beoordelen of wetgeving doeltreffend en doelmatig is. Uitvoerbaarheid moet volgens de Nota in elke stap van het wetgevingsproces nadrukkelijk naar boven komen. Om deze kwaliteitseis te concretiseren wordt gebruik gemaakt van de eisen die Arendsen heeft opgesteld in *Eenvoudig belasting heffen, tussen droom en daad*. Hierin stelt Arendsen zes criteria op om te beoordelen of wetgeving uitvoerbaar is. Als laatste eis is eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid cruciaal voor goede wetgeving. Arendsen maakt voor eenvoud onderscheid in drie categorieën van ingewikkeldheid: juridische, vaktechnische en administratieve ingewikkeldheid. Naast deze vijf kwaliteitseisen moet bij wetgeving neutraliteit worden gewaarborgd. Gribnau omschrijft neutraliteit

---

<sup>79</sup> Gribnau 2006, p. 53.

<sup>80</sup> Doornebal 1991, p.242.

<sup>81</sup> Doornebal 1991, p. 239 .

<sup>82</sup> Hoogeveen 2011, par. 2.3.2.

<sup>83</sup> Hoogeveen 2011, par. 2.3.2.

als het zo min mogelijk verstorend werken van belastingheffing zodat de efficiëntie van de heffing wordt gewaarborgd.

## 4. Een analyse van de ontbindingseis

### 4.1 Inleiding

Zoals eerder is besproken in art. 14c Wet Vpb moet bij terugkeer naar de Wet IB 2001 de vennootschap worden ontbonden. De ontbinding van een vennootschap heeft ingrijpende gevolgen voor de heffing over de stille reserves op vermogensbestanddelen en het AB. De wetgever beoogt met de ontbindingseis te voorkomen dat er lege vennootschappen ontstaan en vervolgens blijven bestaan.

Op 1 oktober 2012 trad een wet in werking ter vereenvoudiging en flexibilisering van het BV-recht.<sup>84</sup> Het oprichten van een BV kan momenteel geschieden zonder de administratieve last welke voor de wetwijziging wel moest worden vervuld. Door het simplificeren van het BV-recht kunnen ondernemers sneller een BV oprichten.

De ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb moest zien op het niet ontstaan van lege vennootschappen, maar door de flexibilisering is het oprichten van een vennootschap nu eenvoudiger en voordeliger. Het argument voor de ontbindingseis heeft door de wijziging, of deze wel of niet rechtvaardig was, mogelijk een deel van zijn kracht verloren sinds de invoering van de geruisloze terugkeer.

In dit hoofdstuk wordt uiteengezet of de ontbindingseis nog in lijn is met correcte en doeltreffende wetgeving. De situatie van voor de inwerkingtreding van de Wet vereenvoudiging en flexibilisering van het BV-recht wordt, waar nodig, vergeleken met de situatie van daarna. Dit gebeurt aan de hand van het in het vorige hoofdstuk geschetste relevante toetsingskader. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is: *Is de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969 in lijn met de relevante fiscaal geconcretiseerde kwaliteitseisen?*

### 4.2 Verandering in het BV recht

#### 4.2.1 De besloten vennootschap voor 2012

Ten tijde van het opstellen van art. 14c Wet Vpb in 2001 kende de oprichting van een BV een aantal strenge vereisten. De BV werd in 1971 in Nederland ingevoerd en moest het Nederlandse equivalent van de Duitse GmbH en Franse SARL worden.<sup>85</sup> Initieel deden de BV en de NV, welke al wel bestond, niet veel voor elkaar onder. Het grootste verschil lag in de verhandelbaarheid van de aandelen. Voor de BV was het verplicht om een blokkeringsregeling op te nemen in de statuten, wat ervoor zorgde dat de aandelen van de BV niet zomaar vervreemd mochten worden, of op de beurs verhandeld

---

<sup>84</sup> *Stb.* 2012, 299.

<sup>85</sup> *Stb.* 1971, 286.

konden worden.<sup>86</sup> De overdracht van de aandelen kon alleen geschieden met toestemming van de Algemene vergadering van aandeelhouders (hierna: AVA).<sup>87</sup>

Er moest worden voldaan aan het kapitaalbeschermingsrecht. De oprichters van de BV moesten € 18.000 aan kapitaal inbrengen en storten op de aandelen. Dit kon geschieden in het inbrengen van contanten waarbij een bankverklaring vereist was of bij inbreng van vermogen anders dan in contanten waarbij een accountantsverklaring nodig was.<sup>88</sup> De AVA moest binnen de Nederlandse landsgrenzen gehouden worden en aan het einde van ieder boekjaar was het verplicht voor BV's om hun jaarrekening en balans te publiceren bij de KvK. Eveneens moest er een uitkeringstest worden gedaan wanneer er dividend uitgekeerd werd aan de aandeelhouders.<sup>89</sup>

Voor het oprichten van een BV was ook een verklaring van geen bezwaar nodig welke werd afgegeven door de Minister van Justitie. Volgens het vervallen art. 2:179 BW boek 2 werd het afgeven van deze verklaring alleen geweigerd als duidelijk werd dat de vennootschap gebruikt zou worden voor ongeoorloofde doeleinden, of dat de werkzaamheden tot benadeling van de schuldeisers zou leiden. Ongeoorloofde doeleinden werden in de volgens art. 2:179 BW boek 2 in 1993 gedefinieerd als werkzaamheden waarvan de akte in strijd was met de openbare orde of de wet. Benadeling van de schuldeisers kan mogelijk duiden op een BKR-registratie of een eerder faillissement waardoor schuldeisers mogelijk benadeeld werden. Wanneer een van deze zaken aan de orde was had de Minister de mogelijkheid de oprichting van de BV tegen te gaan. Eveneens wordt met de ontbindingseis ook het ontplooiën van beleggingsactiviteiten in lege vennootschappen tegengegaan.<sup>90</sup>

Ondernemers die geen verklaring van geen bezwaar ontvingen hadden niet de mogelijkheid een BV op te richten, maar wel de mogelijkheid een BV te kopen. Door de aankoop van een lege BV werd de goedkeuring van de Minister omzeild, waardoor ongeoorloofde werkzaamheden konden worden ontplooid.

#### 4.2.2 De besloten vennootschap na 2012.

Na de wetwijziging omtrent de BV gelden er andere regels, waardoor de BV een eenvoudiger en flexibeler karakter heeft gekregen. Signalen uit de praktijk gaven aan dat het oude BV-recht star en onnodig belastend was.<sup>91</sup>

---

<sup>86</sup> Bier, *Ondernemingsrecht* 2004/5, Afd. 1.

<sup>87</sup> Mathey-Bal, *IVOR* 2016/4.5.3.

<sup>88</sup> *Kamerstukken II* 2006/07, 31 058, 3, p. 8 (MvT) & art. 2:197 lid 2 BW (vervallen).

<sup>89</sup> Van Solinge & Nieuwe Weme *Asser-serie 2-IIa* 2012/12.c.

<sup>90</sup> Van Zon 2007, p. 50.

<sup>91</sup> *Kamerstukken II* 2006/07, 31 058, 3, p. 1 (MvT).

De wetwijziging resulteerde in het verdwijnen van de kapitaalbeschermingseis. Het inbrengen van € 1 is voldoende voor het oprichten van een BV. Bestaande BV's kregen de mogelijkheid om het vermogen, wat voorheen verplicht was, van € 18.000 vrij van belasting uit te keren aan de aandeelhouders of te verrekenen met de rekening-courant positie.<sup>92</sup> De accountantsverklaring en de bankverklaring zijn eveneens komen te vervallen, maar er moet nog wel een verklaring worden gegeven van wat er wordt ingebracht in de BV. Sinds de invoering van de flex-bv is het eveneens mogelijk om stemloze aandelen uit te geven aan aandeelhouders.<sup>93</sup>

Een van de voornaamste redenen voor het wijzigen van het BV-recht was het concurrerende karakter wat de Nederlandse BV mistte. Door Europese ontwikkelingen moest de nationale wetgever aanpassingen plegen in recht om het ondernemerschap concurrerend te houden met de rest van Europa.<sup>94</sup>

Sinds de wijziging in 2012 is de verklaring van geen bezwaar van de Minister van Justitie niet meer nodig. Wanneer een ondernemer een BV wil oprichten kan hij met een bezoek aan de notaris dit bewerkstelligen. Bij de notaris wordt een akte van oprichting en de statuten opgemaakt waarna de inschrijving in het handelsregister van de KvK zal geschieden.<sup>95</sup>

In de parlementaire behandeling van de Wet Ondernemerspakket 2001 vragen verschillende politieke partijen of de ontbindingseis noodzakelijk is.<sup>96</sup> Doornebal, Meussen, Pieterse en Ijsselmuiden delen de mening van de verschillende politieke partijen. Door de ontbindingseis treden veel nadelige gevolgen in werking voor de aandeelhouders. Over de stille reserves op vermogensbestanddelen die niet de IB-onderneming gaan dienen moet worden afgerekend en pensioen- en lijfrenteverplichtingen moeten extern worden ondergebracht. Volgens de verschillende auteurs loopt de terugkeerregeling de kans een lege huls te worden als de ontbindingseis op deze manier uitwerking blijft vinden.<sup>97</sup> Volgens de Minister is de ontbindingseis noodzakelijk ter voorkoming van oneigenlijk gebruik en misbruik. Daarbij is het voortbestaan van de vennootschap naast het voortzetten van een onderneming in de IB 2001 in strijd met het uitgangspunt van de terugkeer uit de BV. Volgens de Minister zou de terugkeer niet in zijn volledigheid worden uitgevoerd wanneer de vennootschap kan blijven bestaan.<sup>98</sup>

---

<sup>92</sup> Vermeulen, *CBA 2017/Vpb.2.0.6.F.c2*.

<sup>93</sup> Salah, *BB 2013/16*, par. 1.

<sup>94</sup> *Kamerstukken II 2006/07*, 31 058, 3, p. 1 (MvT).

<sup>95</sup> Ten Berg, *Modellen voor de Rechtspraak 2016/I.2.56.45*.

<sup>96</sup> *Kamerstukken II 1999/00*, 27 209, 6, p. 27 (NV II).

<sup>97</sup> o.a. Doornebal & Pieterse delen deze mening.

<sup>98</sup> *Kamerstukken II 1999/00*, 27 209, 6, p. 28 (NV II).

## 4.3 Kwaliteitseisen

### 4.3.1 Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen

Volgens Gribnau en Radbuch moeten wetten in lijn zijn met het recht en de daarbij horende rechtsbeginselen. De legaliteit van het heffen van belastingen is een belangrijk goed.<sup>99</sup> art. 104 van de Grondwet stelt: “belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.” Eveneens moet er bij gelijke en ongelijke zaken goed onderscheid worden gemaakt tussen belastingplichtigen waardoor aan rechtsgelijkheid kan worden voldaan. Daarbij moet de wetgever duidelijk zijn in de bedoeling en de uitwerking van opgestelde wetten. Door (belasting)wetgeving wordt de vrijheid van de burgers beperkt en worden belastingplichtigen gestuurd in een voor de wetgever wenselijke richting. Wanneer de wetgever faalt in het correct sturen van de belastingplichtigen ontstaat rechtsonzekerheid, waardoor het voor belastingplichtigen niet meer duidelijk is wat de rechten en plichten zijn.<sup>100</sup>

Voor art. 14c Wet Vpb 1969 en de ontbindingseis was vanaf de invoer in 2001 duidelijk dat de vennootschap moest worden ontbonden. De belastingplichtigen wisten wat de gevolgen zouden zijn van de toepassing van de rechtsregels waardoor van rechtsonzekerheid geen sprake is, niet voor en niet na de invoering van de flex-BV. Eveneens worden beginselen niet geschaad. Het gelijkheidsbeginsel houdt stand omdat alle belastingplichtigen gelijk worden behandeld. Iedere ondernemer moet volgens art.3.54a Wet IB 2001 een persoonlijke terugkeerreserve vormen welke op dezelfde manier wordt berekend. Belastingplichtigen moeten natuurlijke personen zijn en alle vermogensbestanddelen die niet de IB-onderneming dienen, moeten worden overgenomen in privé.

Op het gebied van rechtmatigheid en het gebied van de beginselen is de ontbindingseis volgens de schrijver in lijn met het geschetste kader.

### 4.3.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Zoals in hoofdstuk drie uiteen is gezet moet met wetten en regelgeving een bepaald doel worden bereikt. De mate waarin dit lukt draagt bij aan de effectiviteit en efficiëntie van de regelgeving.

#### *Situatie voor de Wet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht*

In de periode voor de Wet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht had de ontbindingseis als voornaamste functie het ontstaan van lege vennootschappen tegen te gaan. Dit was geruime tijd onderdeel van het beleid tegen misbruik en oneigenlijk gebruik van vennootschappen. Om misbruik tegen te gaan was het voor de Minister zelf mogelijk om met een verordening een vennootschap te

---

<sup>99</sup> Bruijsten *WFR* 2002/715, par. 3.1.

<sup>100</sup> Gribnau 2006, p.37.

laten ontbinden.<sup>101</sup> Volgens Robben is er vanuit een principiële oogpunt geen argument te maken voor het bestaan van lege vennootschappen.<sup>102</sup> De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en Doornebal schreven commentaar op de regeling. Door de ontbindingseis zou de regeling dermate ingewikkeld en ontoegankelijk worden. De ontbinding en de vereffening van de vennootschap zouden volgens Doornebal een tijdrovend proces zijn waar aan verschillende voorwaarden moet worden voldaan. Daarbij wordt meteen genoemd dat wanneer er niet ontbonden hoeft te worden de regeling beter uitvoerbaar is. Zo gaat de AB-claim niet verloren omdat de aandelen in bezit van de aandeelhouders blijven. Ook de pensioen- en lijfrenteverplichtingen en vermogensbestanddelen die de IB-onderneming niet zouden gaan dienen kunnen achterblijven.<sup>103</sup> Door afrekening achterwege te laten blijven de stille reserves aanwezig in de vennootschap en kan in de toekomst alsnog heffing plaatsvinden over de vervreemdingswinst in de vennootschapsbelasting.

#### *Situatie na de Wet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht*

De ontbindingseis heeft na de wetwijziging een andere betekenis gekregen. Vooraf aan de wetwijziging diende de ontbindingseis ter voorkoming van lege vennootschappen waardoor misbruik werd voorkomen. Na de wetwijziging was het voor individuen met € 1 kapitaal mogelijk om een BV op te richten. Doordat de uitgaven van de kapitaalstorting op de aandelen is verlaagd zijn er na de introductie van de flex-BV tussen de 20%-30% meer BV's opgericht.<sup>104</sup> Niet al deze BV's drijven een materiële onderneming omdat mogelijk veel van deze BV's holding activiteiten verrichten. De voornaamste reden voor de ontbindingseis was het tegengaan van misbruik door gebruik te maken van deze lege BV's. Jansen schreef ruim voor de introductie van de flex-bv al dat er in het vennootschapsrecht talloze regelingen zijn opgenomen om misbruik te voorkomen.<sup>105</sup> Er werd mogelijk al ruim voor de oprichting van de flex-BV als getwijfeld aan de validiteit van de ontbindingseis. Omdat het gemakkelijk is geworden om een BV op te richten en de verklaring van de Minister is vervallen, kan de vraag worden gesteld of de ontbindingseis op het gebied van doeltreffendheid en doelmatigheid nog hout snijdt.

---

<sup>101</sup> *Kamerstukken II 1999/00, 27 209, 6 (NV II), p. 27-28.*

<sup>102</sup> Robben, *Belastingbrief* 2001/02-04.

<sup>103</sup> Doornebal, *WFR* 2000/1178, par. 3.6.

<sup>104</sup> Berghuis, *Taxence.nl* 2 oktober 2013.

<sup>105</sup> Jansen *WFR* 2002/915, par. 4.7.



#### 4.3.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Uitvoerbaarheid wordt vaak gezien als sluitstuk van wetgeving, maar moet bij de formulering van wetgeving nauwlettend in de gaten worden gehouden.<sup>106</sup> Zoals in hoofdstuk drie uiteen is gezet wordt niet uitvoerbare wetgeving gezien als een dode letter in de wet. In deze paragraaf wordt aan de hand de criteria in hoofdstuk drie beoordeeld of de ontbindingseis nog uitvoerbaar is.

- Spontane naleving: naleving van de ontbindingseis van art.14c Wet Vpb was niet vanzelfsprekend. Vanwege de nodeloze ingewikkeldheid van de regeling troffen belastingplichtigen andere maatregelen om onder de ontbindingseis uit te komen. Voor het bestaan van de terugkeerregeling was het voor belastingplichtigen mogelijk om de 'terugkeer' te faciliteren zonder de vennootschap te ontbinden.<sup>107</sup> In hoofdstuk vijf komen deze oplossingen aan bod. Als laatste punt van spontane naleving noemde Arendsen dat de kosten en baten verhouding van de regeling nagenoeg in balans moeten zijn. De ontbindingseis resulteert in een scheve verhouding tussen de kosten en de baten. Niet alleen financieel gezien, maar mede op administratief gebied is de ontbindingseis onnodig moeilijk. Zo stelt Stevens dat het logisch is dat de terugkeerregeling ruim een decennium op de wetgevingsagenda heeft gestaan om tot een passende uitwerking te komen. Belastingplichtigen zonder fiscale achtergrond zijn in veelvoorkomende gevallen niet in staat de terugkeerregeling eigenhandig uit te voeren. De onnodige moeilijkheidsgraad zorgt voor een zware last op het dynamiseren van het economische bedrijfsleven.<sup>108</sup> Deze last drukt door in de vereffening van de vennootschap waar menig belastingplichtige externe hulp voor moet gebruiken.
- Vergroving van de wetgeving: Volgens Arendsen is te specifieke wetgeving een doorslaggevende factor waardoor regelingen uitvoerbare kracht verliezen. Een eenvoudige uitvoering van wetgeving is een resultaat van eenvoudig geformuleerde wetgeving. De ontbindingseis maakt de terugkeerregeling volgens verschillende auteurs te onnodig ingewikkeld.<sup>109</sup> Niet alleen auteurs, maar ook het kabinet heeft oog voor de mogelijke simplificatie van wetgeving. Ieder jaar treft het kabinet maatregelen ter vereenvoudiging van het belastingstelsel. Zo heeft het kabinet het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017 ingediend. Met dit wetsvoorstel hoopt het kabinet op een vermindering van de administratieve lasten, vermindering van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en een vermindering van de regeldruk.<sup>110</sup> Er kan worden geoordeeld dat aan de ontbindingseis geen

---

<sup>106</sup> *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 28.*

<sup>107</sup> Doornebal 1991, p. 59.

<sup>108</sup> Stevens 2001, par. 5.6.5.8.

<sup>109</sup> o.a. Doornebal en Van Zon delen deze mening.

<sup>110</sup> *Kamerstukken II 2016/17, 34 554, 3, p. 2 (MvT).*

aandacht is besteed door het kabinet. Vanaf het moment van invoeren van de terugkeerregeling is vastgehouden aan de ontbindingseis. De vraag naar vereenvoudiging en verbetering in de vennootschapsbelasting wordt tot op heden niet gehoord.

- Haalbare prestatienormen: ‘het doel heiligt de middelen’ is voor uitvoerbaarheid noodzakelijk. Via art. 14c Wet Vpb 1969 geeft de wetgever de aandeelhouders de mogelijkheid om geruisloos terug te keren naar de IB 2001. Desalniettemin wordt de faciliteit niet altijd gebruikt. Volgens Doornebal vormt de ontbindingseis geen belemmering:
  - o Als de overdracht gebeurt wanneer er geen fiscale reserves aanwezig zijn, of door de aanwezigheid van voldoende verliescompensatieafrekening waardoor de stille reserves verrekend kunnen worden en de heffing van vennootschapsbelasting achterwege blijft.
  - o Als de overdracht gebeurt wanneer het niet noodzakelijk is om de BV in stand te houden en er voldoende liquiditeit aanwezig is om de fiscale claim te voldoen. Vooral bij het bestaan van lijfrente verplichtingen in de BV moet worden herkend of er genoeg liquiditeit aanwezig is in de BV om de lijfrente verplichting bij een externe verzekeraar onder te brengen.
  - o Als belastingplichtigen de kosten voor het voortbestaan van de BV willen vermijden.<sup>111</sup>

In de meeste gevallen zijn er wel stille reserves aanwezig en heeft een BV geen compensabele verliezen, waardoor de toepassing van de terugkeerregeling wordt belemmerd. Een mogelijke aanpassing van de regeling kan wenselijk zijn. De mate van uitvoerbaarheid voor de invoering van de flex-BV is nagenoeg gelijk aan de mate van uitvoerbaarheid na de invoering, derhalve wordt de beschouwing voor de flex-bv en na de flex-bv buiten beschouwing gelaten.

#### 4.3.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

De wetgever streeft al jaren naar vereenvoudiging van de wetteksten en de uitwerking daarvan.<sup>112</sup>

Door vereenvoudiging van de wet wordt de wet toegankelijker voor belastingplichtigen en de Belastingdienst.<sup>113</sup> De mening tot vereenvoudiging, en nadrukkelijk op het gebied van de ontbindingseis, wordt onder andere door Doornebal, Pieterse, Ijsselmuiden gedeeld. De nodeloze ingewikkelde uitwerking moet mogelijk worden aangepast. Daarom moet volgens Arendsen eenvoud worden beoordeeld aan de hand van de volgende categorieën:<sup>114</sup>

---

<sup>111</sup> Doornebal *TFO* 2002/31, par. 6.

<sup>112</sup> o.a. *Stb.* 2010, 885 (Enkele wijzigingen fiscale uitvoeringsbesluiten 2010), *Stcrt.* 2015, 35 034 (Overige fiscale maatregelen 2016), *Stb.* 2016, 546 (Fiscale vereenvoudigingswet 2017) & Keekstra 1986.

<sup>113</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, 3 (MvT).

<sup>114</sup> Arendsen 2016, p. 42-43.

*Juridische ingewikkeldheid:* juridische ingewikkeldheid wordt volgens Arendsen beoordeeld aan de hand van de omvang van de belastingwetgeving, taalgebruik en structuur, en de mate van aftrekposten en uitzonderingen in de belastingwetgeving.<sup>115</sup> Volgens Pronk zorgt ingewikkeldheid ervoor dat de zelfredzaamheid van belastingplichtigen in het geding is.<sup>116</sup> Belastingplichtigen zijn mogelijk sneller geneigd te grijpen naar juridische hulp omdat zij niet in staat zijn om de belastingwetgeving op correcte wijze te interpreteren. De ontbindingseis wordt gezien als een eis waardoor belastingplichtigen zelf niet de nodige stappen kunnen uitvoeren tot ontbinding en vereffening van de vennootschap (zie administratieve ingewikkeldheid).

*Vaktechnische ingewikkeldheid:* bij vaktechnische ingewikkeldheid moet volgens Arendsen de vraag worden gesteld: wat is op mijn concrete situatie van toepassing?<sup>117</sup> Dit wordt beoordeeld aan de hand van de toepassing van de rechtsregels op het complex aan feiten wat belangrijk is bij de vaststelling van de belastingschuld. Voor de Belastingdienst gaat het om de vertaling van het feitelijk handelen naar fiscale consequenties.<sup>118</sup> Eveneens kwam in een gesprek, dat de schrijver had met Bijvoet, aan het licht dat de werking van art. 14c Wet Vpb 1969 en mede de ontbindingseis vergaand ingewikkeld zijn.<sup>119</sup> De omschrijving die wordt gegeven in wetteksten is voor menig belastingplichtigen nagenoeg niet te begrijpen, laat staan uit te voeren. Door onnodig lange zinnen en niet uitgelegde termen worden wetteksten onleesbaar.

*Administratieve ingewikkeldheid:* door de ontbindingseis komen er verschillende stappen aan bod voordat er daadwerkelijk is teruggekeerd naar een IB-onderneming. Zoals in 2.3.6 uiteen is gezet komen er bij de ontbinding de nodige stappen kijken. Zo moet er onder andere een verzoek worden gedaan met specifieke eisen die in de wet staan opgenomen, er moet worden beoordeeld welke delen tot een materiele onderneming behoren, er moet een ontbindingseis worden ingediend bij de KvK. Na het ontbindingsbesluit moet vereffening plaatsvinden wat vaak gepaard gaat met rekenkundig ingewikkelde stappen. Dit zijn stappen die de belastingplichtige veelal niet kan uitvoeren. Maar ook voor de intermediair zijn de stappen belemmerend en tijdrovend. Zij zoeken veelal een andere oplossing om de administratieve verplichtingen uit de weg te gaan. Voor de Belastingdienst en belastingplichtigen zou vereenvoudiging van de terugkeerregeling en de ontbindingseis wenselijk zijn. Wanneer er niet wordt ontbonden blijven de aandelen in bezit van de DGA/aandeelhouders waardoor de AB-claim blijft bestaan. Eveneens kunnen pensioen- en lijfrenteverplichtingen in de BV achterblijven waardoor tussentijdse afrekening achterwege blijft. Hiermee wordt de regel uitvoerbaarder en eenvoudiger te begrijpen.

---

<sup>115</sup> Arendsen 2016, p. 43.

<sup>116</sup> Pronk *WFR* 2008/1405, par. 2.

<sup>117</sup> Arendsen 2017, par. 4.2.

<sup>118</sup> Arendsen 2017, par. 4.2.

<sup>119</sup> Bijvoet 2018. Bijvoet werkt 23 jaar als zelfstandig fiscalist in de praktijk.

#### *Situatie voor de Wet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht*

Verschillende wetteksten worden herschreven of vervallen.<sup>120</sup> De wettekst van art. 14c Wet Vpb 1969 van voor de invoering van de flex-BV is op het gebied van de ontbindingseis ongewijzigd gebleven. De laatste wijziging dateert van 1 januari 2012. In de wetgeschiedenis zijn er voor deze regeling leden bijgekomen ter specificatie van bijzondere gevallen. De wetgever heeft mogelijk geen noodzaak gezien tot het formuleren van eenvoudige wetgeving is bij art. 14c Wet Vpb 1969.

#### *Situatie na de Wet vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht*

Zoals hierboven al is vermeld, is er sinds 1 januari 2012 geen wijziging geweest in de wettekst en uitwerking van de ontbindingseis. Het argument van de Minister om misbruik van lege BV's tegen te gaan verlies kracht sinds de mogelijkheid van de flex-BV, maar de wet is niet gewijzigd. Door het wegvallen van het argument van de Minister kan aanpassing van de wettekst wenselijk zijn. In hoofdstuk vijf wordt aandacht besteed aan mogelijke oplossingen voor de ontbindingsproblematiek.

#### 4.3.5 Neutraliteit

Gribnau noemt het belang van neutraliteit voor fiscale wetgeving, waarbij hij aansluit bij de gedachte van het evenredigheidsbeginsel. Zo schrijft hij dat middelen die worden gebruikt om het doel van de wetgever te halen niet mogen leiden tot onevenredige gevolgen.<sup>121</sup> Het initiële doel van de ontbindingseis is dat een vennootschap wordt ontbonden en dat daarmee het ontstaan van lege BV's wordt tegengegaan. Door de nadelige gevolgen voor veel vennootschappen is de ontbindingseis een factor die mogelijk belemmerend werkt. Gribnau schreef dat middelen die de wetgever gebruikt om zijn doel te bereiken geen disproportionele gevolgen hebben.<sup>122</sup> Belastingplichtigen met pensioen- en lijfrenteverplichtingen zoeken geregeld een weg langs deze ontbindingseis. Eveneens moeten ondernemers vrij zijn om een onderneming te drijven in welke vorm zij prefereren. Hierbij mogen regelingen in de belastingwet en de heffing van belasting niet in de weg staan. Belastingplichtigen kunnen binnen de wet terugkeren naar een IB-onderneming, zonder gebruik te maken van de terugkeerregeling zoals bedoeld in art. 14c Wet Vpb 1969. Er kan mogelijk worden gesteld dat het begrip neutraliteit zoals dit is bedoeld door Gribnau niet wordt gehaald, maar dat belastingplichtigen door het pareren van de ontbindingseis wel neutraliteit ervaren.

---

<sup>120</sup> Wijzigingen en vervallen wetgeving worden na goedkeuring gepubliceerd in het Staatsblad en de Staatscourant. Vervallen wetgeving wordt in de wet aangegeven met (vervallen.).

<sup>121</sup> Gribnau 2006, p. 54.

<sup>122</sup> Gribnau 2006, p. 54.

#### 4.4 Deelconclusie hoofdstuk vier

##### *Is de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969 in lijn met de relevante fiscaal geconcretiseerde kwaliteitseisen?*

Zoals in dit hoofdstuk is besproken houdt de ontbindingseis onder sommige kwaliteitseisen stand. Onder de kwaliteitseis rechtmatigheid en verwezenlijking van rechtsbeginselen wordt duidelijk dat de ontbindingseis alle belastingplichtigen die de terugkeerregeling gebruiken gelijk behandelt. Het gelijkheidsbeginsel wordt niet geschaad omdat ieder criteria uit de terugkeerregeling geldt voor iedere belastingplichtige op dezelfde manier.

Desalniettemin is de ontbindingseis naar mening van de schrijver in de overige gevallen niet in lijn met correcte wetgeving. Sinds de invoering van de flex-bv is op het gebied van doeltreffendheid en doelmatigheid aan kracht verloren. Het voornaamste doel van de ontbindingseis was het voorkomen van lege vennootschappen om misbruik tegen te gaan. Maar sinds de flexibilisering van het BV-recht is het makkelijker om een BV op te richten en gebeurt het ook steeds meer.<sup>123</sup>

Op het gebied van uitvoerbaarheid is het eveneens niet goed gesteld met de ontbindingseis. Spontane naleving, haalbare prestatienormen en vergroving van de wetgeving worden niet gehaald doordat de moeilijkheidsgraad van de ontbindingseis voor veel belastingplichtigen te hoog is. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid zorgen ervoor dat belastingplichtigen mogelijk zelf met de belastingwetgeving aan het werk kunnen. De juridisch, vaktechnisch en administratieve ingewikkeldheid dragen zorg voor het niet uitvoerbaar zijn van de terugkeerregeling voor belastingplichtigen zonder additionele hulp.

In beginsel voldoet de ontbindingseis niet aan de kenmerken van neutraliteit. Door de dermate belemmerende werking van de ontbindingseis is het mogelijk dat belastingplichtigen ervaren dat de neutraliteit niet wordt gewaarborgd. Desalniettemin is het mogelijk om wel het gevoel van neutraliteit te bewerkstelligen door het pareren van de ontbindingseis.

Uit zowel dit hoofdstuk als genoemde literatuur blijkt dat mogelijke aanpassing van de ontbindingseis wenselijk. In hoofdstuk vijf zullen alternatieven worden gegeven voor het toepassen van de terugkeerregeling en zullen aanbevelingen worden gedaan ter verbetering van de ontbindingseis.

---

<sup>123</sup> Berghuis, *Taxence.nl* 2 oktober 2013.

## 5. Oplossingen voor de problematiek omtrent de ontbindingseis

### 5.1 Inleiding

Zoals in hoofdstuk vier uiteen is gezet zorgt de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb voor onnodige complexiteit. Aangehaalde auteurs zijn het unaniem met elkaar eens dat de ontbindingseis moet worden aangepast of verwijderd. Zij dragen verschillende mogelijkheden aan om de ontbindingseis te pareren en toch terug te keren naar een IB-onderneming. In dit hoofdstuk zal aandacht worden besteed aan de mogelijke oplossingen die zij voortbrengen en zal aan de hand van de literatuur en het onderzoek een aanbeveling worden gedaan. De deelvraag welke centraal staat in dit hoofdstuk is: *Wat zijn mogelijke oplossingen om de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969 te pareren?*

### 5.2 Oplossingen tegen toepassen van de ontbindingseis

#### 5.2.1 Overdracht van de gehele onderneming van de BV aan de voortzettende aandeelhouders

Bij de overdracht van de onderneming van de BV dienen activa en passiva gewaardeerd te worden tegen de waarde in het economisch verkeer.<sup>124</sup> In veel gevallen is de economische waarde van een vermogensbestanddeel groter dan de fiscale boekwaarde waardoor de stille reserve gerealiseerd wordt en moet worden afgerekend. Door het ontbreken van een stakingsfaciliteit worden de gerealiseerde stille reserves volledig gerekend tot de winst van de vennootschap en belast tegen 20% en 25%.<sup>125</sup> Bij deze manier van overdracht dienen alle overgenomen vermogensbestanddelen de materiële onderneming te dienen, zoals dat nu ook geldt voor de geruisloze terugkeerfaciliteit. Bij de overdracht van vermogensbestanddelen in de IB 2001 moet onderscheid worden gemaakt tussen verplicht privévermogen, keuzevermogen en verplicht ondernemingsvermogen.<sup>126</sup> Als vermogen niet dienstig is aan de IB-onderneming zal het worden gekwalificeerd als verplicht privévermogen.<sup>127</sup> Bij verkoop van de onderneming van de BV bestaat geen eis tot ontbinding van de vennootschap waardoor het voor de DGA mogelijk is zijn BV in stand te houden.

De situatie van de overdracht van de gehele onderneming is te omschrijven als een ruisende terugkeer uit de BV. Hiervoor is geen faciliteit geregeld in de Wet Vpb 1969 omdat heffing van belasting bij ruisende fiscale handelingen evident is. Door toepassing van de ruisende terugkeer kunnen pensioen- en lijfrenteverplichtingen wel achterblijven in de BV omdat voor een BV geen vereiste is tot het drijven van een materiële onderneming. Een BV, zoals bedoeld in art. 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969, wordt geacht een onderneming te drijven met behulp van hun gehele

---

<sup>124</sup> Doornebal 1991, p. 69.

<sup>125</sup> Afhankelijk van de hoogte van de stakingswinst. € 0 - € 200.000 → 20%.

<sup>126</sup> Wermer *Forfaitair* 2012/226-05.

<sup>127</sup> Van Kempen *CB* 2018/IB.3.2.7.A.a1.

vermogen zoals bedoeld in art. 2, lid 5 Wet Vpb 1969. Als het vermogen alleen een pensioen- of lijfrenteverplichting is doet dat niet af aan de gestelde eis.

Via de overdracht van de onderneming van de BV blijft de BV als entiteit in stand, wat resulteert in aangifteplicht in de vennootschapsbelasting. Ook moeten de jaarrekening en balans volgens art. 2: 10 lid 2 BW jaarlijks worden opgesteld. Het is mogelijk dat wanneer de belastingplichtige niet in staat is deze documenten zelf op te maken er financiële kosten aan te pas komen. Belastingplichtigen moeten zich afvragen of de verkoop van de onderneming, met als gevolg afrekening en het jaarlijks terugkeren van de administratieve en financiële lasten, opweegt tegen het achterblijven van de pensioen- en lijfrenteverplichting waar (nog) geen heffing op van toepassing is.

#### 5.2.2 Overdracht van een gedeelte van de onderneming en verhuur van het resterende deel van de onderneming

Voor een DGA is het eveneens mogelijk om een gedeelte van zijn BV over te dragen aan een IB-onderneming. De BV kan de vermogensbestanddelen vervolgens verhuren aan de IB-onderneming tegen een zakelijke prijs. De huurprijs wordt volgens art. 8 Wet Vpb 1969 jo. 3.8 Wet IB 2001 bij de BV belast in de vennootschapsbelasting en de huurkosten zijn aftrekbaar in de inkomstenbelasting. Niet duurzame vermogensbestanddelen zoals voorraden, onderhanden werk, vorderingen en schulden kunnen niet worden verhuurd aan de IB-onderneming.<sup>128</sup> Deze moeten verplicht over gaan naar de IB-onderneming met als gevolg dat stille reserves geactiveerd worden en afrekening plaatsvindt. Voor veel duurzame vermogensbestanddelen is verhuur wel mogelijk. Doordat de vermogensbestanddelen achterblijven in de BV is afrekening over de stille reserves niet aan de orde omdat de BV zowel economisch als juridisch eigenaar blijft van de vermogensbestanddelen.<sup>129</sup> Wel is het mogelijk dat een deel van de investeringsfaciliteit moet worden terugbetaald in de vorm van een desinvesteringbijtelling. Volgens art. 3.47 lid 2 en lid 3 Wet IB 2001 is het zo dat wanneer vermogen binnen 5 jaar na toepassing van investeringsaftrek nagenoeg geheel ter beschikking wordt gesteld aan derden dit wordt gezien als een fictieve vervreemding.

Door gebruik te maken van deze manier blijft de ontbindingseis achterwege. Vermogensbestanddelen met aanzienlijke stille reserves blijven in de BV achter waardoor er geen realisatie van stille reserves plaatsvindt. De pensioen- en lijfrenteverplichtingen blijven ook in de BV omdat zij de materiële onderneming niet dienen. Ook bij deze constructie is een mogelijk nadeel voor de ondernemer dat er aangifte moet worden gedaan in twee belastingen. Daarbij moet ook over de gerealiseerde stille reserves op de niet-verhuurbare vermogensbestanddelen worden

---

<sup>128</sup> Doornebal 1991, p. 105.

<sup>129</sup> Eijkenduijn & Rozendal, *WFR* 2005/917, par. 3.1.

afgerekend voor zover zij de BV verlaten en overgaan naar de IB-onderneming. Het pareren van de ontbindingseis kan met deze manier wel worden bewerkstelligd.

5.2.3           Aangaan van een Vennootschap onder Firma tussen de BV en IB-ondernemer  
Een VOF is voor de Wet IB 2001 een transparante entiteit, dat wil zeggen dat de winst bij de achterliggende participanten wordt belast.<sup>130</sup> Door de inbreng van de onderneming van de BV in een VOF worden de vermogensbestanddelen geleverd aan de VOF tegen een overdrachtsprijs en vindt in beginsel afrekening plaats over de stille reserves. De vermogensbestanddelen worden aan de hand van de winstverdeling overgedragen.<sup>131</sup> Als een vennoot een 50% winstaandeel heeft in de VOF betekent dit dat de BV 50% van haar stille reserves moet overgedragen. Het juridische eigendom van de vermogensbestanddelen blijft bij BV maar het economisch eigendom gaat over naar de VOF. De vermogensbestanddelen die niet worden ingebracht in de VOF kunnen tegen balanswaarde in de BV aanwezig blijven. De DGA als persoon brengt arbeid, vleit en eventuele contanten in in de VOF waarna de BV en de DGA gaan samenwerken in de VOF. Met andere woorden wordt de BV voor haar winstaandeel belast met vennootschapsbelasting terwijl de DGA winst uit onderneming geniet en wordt belast in de inkomstenbelasting.

Om het nadelige effect van de afrekening te voorkomen is het voor de aandeelhouders van de BV mogelijk om zich de stille reserves op de overgedragen vermogensbestanddelen voor te behouden, waardoor afrekening achterwege blijft.<sup>132</sup> Eveneens is het mogelijk om een groter winstaandeel te bewerkstelligen ter compensatie voor de overgedragen stille reserves wanneer de onderneming tegen fiscale boekwaarde wordt ingebracht zonder voorbehoud van stille reserves.<sup>133</sup> Via deze manier is het mogelijk om zonder belastingheffing terug te keren naar een onderneming waarvan de materiele onderneming wordt gedreven in de inkomstenbelasting. Het nadelige gevolg van deze constructie is dat voor de BV wel aangifte vennootschapsbelasting moet worden gedaan, een winst- en verliesrekening en balans moet worden opgesteld. Door het aanhouden van de BV blijven de kosten en administratieve werkzaamheden die gepaard gaan met het aanhouden van de BV in stand.

5.2.4           Toevoegen van pensioenverplichting aan FOR met uitsluiten van  
vermogenstoets

Tot het vermogen van een BV die moet worden ontbonden door de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969 kan een lijfrenteverplichting behoren welke is ontstaan door de inbreng in de BV. Deze

---

<sup>130</sup> Kok & Swaters, *WFR* 2007/35, par. 3.1.

<sup>131</sup> Doornebal 1991, p. 153.

<sup>132</sup> Stevens *GS Personenassociaties* 2018/6.6.4.7.

<sup>133</sup> Doornebal 1991, p. 155.



FOR-lijfrente kan ontstaan door de omzetting van de fiscale oudedagsreserve (hierna: FOR) en wordt in de BV opgerend.<sup>134</sup> Wanneer in een later stadium wordt teruggekeerd naar een IB-onderneming mag de lijfrenteverplichting worden weer worden omgezet in een FOR. Volgens art. 3.65, lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 mogen “negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen die ten aanzien van de belastingplichtige in aanmerking worden genomen in verband met de toepassing van art. 14c Wet Vpb 1969 ten aanzien van de vennootschap waarvan de belastingplichtige aandeelhouder is voorzover de uitkering, verstrekking en negatieve uitgaven verband houden met een lijfrente die in het kader van de afname van een oudedagsreserve van de belastingplichtige is gevormd.” Deze extra dotatie geldt eveneens voor de renteaangroei die over de jaren heeft plaatsgevonden.<sup>135</sup> Deze dotatie aan de FOR mag er niet voor zorgen dat de stand van de FOR uitgaat boven het ondernemingsvermogen zoals bedoeld in art. 3.71 Wet IB 2001. Wanneer de FOR uitgaat boven het ondernemingsvermogen dient volgens art. 3.70, lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 de FOR te worden verlaagd met het bedrag waarmee de FOR het ondernemingsvermogen overtreft.

Door deze belemmeringen is mogelijk dat teruggekeerde IB-ondernemers niet de volledig opgebouwde lijfrenteverplichting kunnen omzetten in een FOR. Een mogelijk gewenste verandering zou zijn dat de lijfrenteverplichting wel omgezet mag worden in een oudedagsreserve, en voor de problematiek uit art. 3.70 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 een uitzondering te maken. Aanvullend zou mogelijk ook het pensioen in eigen beheer gelijk kunnen worden getrokken met de lijfrenteverplichtingen zodat ook de pensioenverplichting kan worden gedoteerd aan de FOR. Door de FOR niet te toetsen aan het eigen vermogen op moment van terugkeer kunnen lijfrenteverplichtingen in totaliteit worden omgezet in een FOR. Wanneer op deze manier te werk wordt gegaan is de liquiditeitsproblematiek van het afstorten van de verplichting bij een externe verzekeraar eveneens verholpen. De wetgever kan worden aangeraden overgangsrecht op te stellen waarin kan worden opgenomen dat wanneer de FOR uitgaat boven het ondernemingsvermogen, het ondernemingsvermogen binnen een gegeven aantal jaar moet zijn gestegen tot boven het niveau van de FOR. Mocht dit niet zijn gelukt dan valt men terug in de hoofdregel van art. 3.70 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 en moet het verschil tussen de FOR en het ondernemingsvermogen alsnog worden toegevoegd aan de fiscale winst.

#### 5.4 Deelconclusie hoofdstuk vijf

*Wat zijn mogelijke oplossingen om de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969 te pareren?*

Uit hoofdstuk vijf blijkt dat er verschillende manieren zijn om de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969 te pareren. Door de onderneming van de BV te verkopen aan de IB-onderneming kan de BV na

---

<sup>134</sup> Gommer & Van der Velden, *WFR* 2000/1373, par. 3.3.

<sup>135</sup> HR 12 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BH0561.

de overdracht blijven bestaan. De pensioen- en lijfrenteverplichtingen kunnen achterblijven in de onderneming, maar over de stille reserves van de overgedragen vermogensbestanddelen moet worden afgerekend. Eveneens kan de BV een deel overdragen aan de IB-onderneming en de duurzame vermogensbestanddelen, waar vaak stille reserves is aanwezig zijn, achterlaten in de BV. Het aangaan van een VOF tussen de DGA en de BV is eveneens een mogelijkheid. Door de onderneming van de BV in te brengen in een VOF met voorbehoud van de stille reserves wordt afrekening beperkt.

Het voordeel van deze opties is dat de BV niet ontbonden hoeft te worden waardoor de pensioen- en lijfrenteverplichtingen achter kunnen blijven in de BV. Het nadelige gevolg is wel dat er jaarlijks terugkerende verplichtingen zijn, zoals het opstellen van de jaarrekening en balans alsmede het doen van aangifte vennootschapsbelasting.

Een andere oplossing die wordt geschetst is dat de bij gebruik van de terugkeerregeling de regels omtrent de FOR-lijfrente worden versoepeld. Wanneer aandeelhouders de mogelijkheid krijgen om de in de BV opgebouwde pensioen- en lijfrenteverplichtingen om te zetten in een FOR is de ontbindingseis in mindere mate een obstakel.

## 6. Wet uitfasering pensioen in eigen beheer

### 6.1 Inleiding

De ontbindingseis zorgt met name omtrent pensioenen en lijfrentes problemen waardoor belastingplichtigen en auteurs de regeling het liefst zien verdwijnen. In de *Fiscale vereenvoudingswet 2017* was eveneens geen aanpassing te zien met betrekking op de ontbindingseis. Toch heeft Staatssecretaris Wiebes getracht meer kracht te geven aan de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969. Via de *Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige pensioenmaatregelen* heeft de Staatssecretaris de opbouw van pensioen in eigen beheer niet meer mogelijk gemaakt.<sup>136</sup> In dit hoofdstuk zal worden stilgestaan bij de problemen die de Staatssecretaris heeft ondervonden. Eveneens zal worden stilgestaan bij de oplossingen genoemd in de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is: *Hoe heeft de Staatssecretaris getracht de kritiek op de ontbindingseis van art. 14c Wet Vpb 1969 te weerleggen?*

### 6.2 Problemen omtrent het pensioen in eigen beheer

Tijdens de bespreking van het Belastingplan 2013 werd duidelijk dat er enkele problemen heersten rond het pensioen in eigen beheer.<sup>137</sup> De voordelen die de DGA had omtrent het pensioen in eigen beheer zouden niet meer in lijn zijn met de situatie toen het pensioen in eigen beheer werd ingevoerd. De redenen die ten grondslag liggen aan de uitfasering zijn:

*Fiscale reden:* de dotatie aan de pensioenvoorziening was fiscaal aftrekbaar waardoor de te betalen vennootschapsbelasting werd verminderd. Maar door het afnemende tarief van de vennootschapsbelasting en het afnemen van de aftrekpercentages is het uitstellen van betaling minder aantrekkelijk geworden.

*De waardering van de pensioenverplichting:* het verschil tussen de commerciële en fiscale waarde van de pensioenverplichting is te groot. Bij berekening van de commerciële waarde wordt vastgehouden aan een lager rentepercentage dan bij de berekening van de fiscale waarde, waar minimaal 4% de eis is. Hierdoor is de commerciële waardering hoger dan de fiscale waarde. Ook gaat de loonbelasting uit van de waarde in het economisch verkeer terwijl de vennootschapsbelasting uitgaat van de fiscale (balans)waarde. Kleine ondernemers kunnen hun jaarrekening zo opstellen dat commerciële waardes fiscale waardes volgen waardoor het lijkt dat er vermogen aanwezig is om dividend uit te keren. Door de dividenduitkering wordt het commerciële vermogen aangetast wat eigenlijk voor het pensioen was gereserveerd. Een mogelijk gevolg is dat het voor de loonbelasting lijkt alsof het pensioen is afgekocht waardoor de hele verplichting in de heffing wordt betrokken.

---

<sup>136</sup> *Stb.* 2017, 116.

<sup>137</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 555, 3, p. 1 (MvT).

*Financiële situatie van veel BV's:* uit de praktijk blijkt dat BV's niet de middelen hebben om de pensioenverplichting uit te voldoen. De financiële zekerheid na het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd kunnen kan niet worden gewaarborgd.

*Administratieve reden:* door de toegenomen complexiteit omtrent de waarderings- en berekeningssystematiek worden de administratieve lasten steeds groter. Belastingplichtigen en de Belastingdienst moeten ieder jaar hulp van experts inschakelen om aan de eisen van de wet te voldoen. De baten worden, volgens de Staatssecretaris, voor beide partij onevenredig ten opzichte van de lasten.<sup>138</sup>

### 6.3 Oplossingen van de Staatssecretaris voor het pensioen in eigen beheer

Tot 1 januari 2017 was het mogelijk voor DGA's om pensioen in eigen beheer op te bouwen. Sinds de wijziging is het dit niet meer mogelijk. De Staatssecretaris heeft met de wijziging wel mogelijkheden gegeven om de uitfasering zo voordelig mogelijk te laten geschieden. Zo mag het pensioen worden afgestempeld. Bij pensioenverplichtingen wordt vastgehouden aan de reële dekkingsgraad zoals bedoeld in Pensioenwet. Wanneer de dekkingsgraad van het pensioen in eigen beheer onder de reële dekkingsgraad komt mag afstempeling plaatsvinden. Hiermee wordt de pensioenaanspraak eenmaal verlaagd van commerciële waarde naar fiscale waarde zonder heffing van belasting.<sup>139</sup> Na 1 juli 2017 verschaft de Staatssecretaris de volgende mogelijkheden ter uitfasering van het pensioen in eigen beheer:

- Pensioen bevroren: pensioen in eigen beheer kan worden gehandhaafd en worden bevroren. Hierdoor neemt de pensioenverplichting vanaf 1 januari 2017 niet meer toe en blijft deze op de balans van de BV aanwezig. Ieder jaar moet het pensioen worden geïndexeerd en de voorziening actuariael worden gewaardeerd.
- Afkopen van het pensioen in eigen beheer: sinds de wetswijziging is het fiscaal aantrekkelijk om het opgebouwde pensioen in eigen beheer af te kopen. In art. 19a op de Wet LB 1964 is te zien dat de eigen BV niet meer staat gegeven als erkende verzekeraar voor het opbouwen van pensioen. Volgens art. 38n lid 2 onderdeel a Wet op de LB 1964 is het mogelijk de pensioenverplichting af te kopen. In art. 38o Wet op de LB 1964 is geregeld dat hoe eerder het pensioen wordt afgekocht er meer korting kan worden bedongen. Zo is de korting in 2017 34,5% van de fiscale balanswaarde van de pensioenverplichting voor afstempeling. In 2018 bedraagt de korting 25% en in 2019 bedraagt de korting 19,5%.

---

<sup>138</sup> *Kamerstukken II 2016/17, 34 555, 3. P. 2-5 (MvT).* (Al het bovenstaande zijn problemen genoemd door Wiebes).

<sup>139</sup> *Kamerstukken II 2016/17, 34 555, 3, p. 6 (MvT).*

- Pensioen omzetten in oudedagsvoorziening (hierna: ODV): volgens art. 38n lid 2 onderdeel b Wet op de LB 1964 is het mogelijk om een oudedagsvoorziening bij de eigen BV aan te gaan. Een oudedagsvoorziening verschilt ten opzichte van het pensioen en derhalve gelden er andere regels. De ODV moet ingaan uiterlijk twee maanden na het bereiken van de AOW-leeftijd en dient in twintig jaar te worden uitgekeerd.

Wanneer het pensioen wordt bevroren of wordt omgezet in een oudedagsvoorziening blijft de verplichting achter in de BV. Wanneer de DGA gebruik willen maken van de terugkeerregeling vormt de ontbindingseis onveranderd een belemmering. Bij afkoop verdwijnt de pensioenverplichting van de balans waardoor de ontbinding wel kan plaatsvinden, maar voor afkoop van het pensioen zijn liquide middelen nodig om de belastingclaim te kunnen voldoen. Eveneens bij het onderbrengen van de pensioenverplichting bij een externe verzekeraar treedt het liquiditeitsprobleem op. Wanneer deze liquide middelen ontbreken is de DGA genoodzaakt een andere oplossing te kiezen met als gevolg dat ontbinding van de BV zal uitblijven.

#### 6.4 Deelconclusie hoofdstuk zes

Doordat opbouw van pensioen in eigen beheer niet meer mogelijk is, moet bij de kritiek tegen de ontbindingseis een kanttekening worden gemaakt. Voor BV's die zijn opgericht voor 1 januari 2017 met een pensioenverplichting op de balans hebben de mogelijkheid gekregen om via een in 6.3 uiteengezette methoden de pensioenverplichting fiscaal aantrekkelijk te wijzigen. Het pensioen mag worden afgestempeld van commerciële waarde naar fiscale (balans)waarde, waarna het met korting kan worden afgekocht, het kan worden bevroren of kan worden omgezet in een ODV. Voor DGA's die het pensioen in eigen beheer omzetten in een ODV of het laten bevroren is de ontbindingseis nog steeds een belemmerende factor, omdat beide verplichtingen achter blijven in de BV.

Voor DGA's die hun BV hebben gestart na 1 januari 2017 is de uitfasering van het pensioen in eigen beheer niet meer aan de orde. Door de opbouw van pensioen in eigen beheer te verbieden brengen zij hun pensioen onder bij een externe verzekeraar. Door de uitfasering van het pensioen in eigen beheer heeft de kritiek uit de praktijk op het gebied van de ontbindingseis aan kracht verloren omdat de grootste kritiek op de ontbindingseis gelegen was in het laten verdwijnen van de pensioen- en lijfrenteverplichtingen.

Lijfrenteverplichtingen kunnen volgens eveneens niet worden ondergebracht bij de BV. Dit is volgens art. 3.126 lid 1 onderdeel a sub 2 alleen mogelijk als de lijfrente als tegenprestatie wordt bedongen in het kader van overdracht van de onderneming, de zogeheten stakingslijfrente. Lijfrentes moeten eveneens extern worden ondergebracht.

## 7. Conclusie

In hoofdstuk zeven zal worden getracht een antwoord te vinden op de probleemstelling die centraal stond in deze scriptie:

*In hoeverre is de ontbindingseis van art. 14c wet Vpb in lijn met de criteria van de Nota Zicht op wetgeving en in hoeverre is de kritiek op de ontbindingseis vanuit de literatuur gegrond?*

Zoals beschreven in de inleiding is de probleemstelling op te splitsen in twee delen. Volgens de Minister moest de ontbindingseis worden opgenomen in de terugkeerregeling om bestaan van lege BV's tegen te gaan. Omdat elke nieuw op te richten BV een verklaring van geen bezwaar moest aanvragen hield de Minister duidelijk in kaart of de aandeelhouders een BV mochten oprichten of niet. Maar na de wetwijziging van 2012 omtrent het BV-recht is het ook zonder deze verklaring mogelijk om een BV op te richten. Van aanpassing van de terugkeerregeling of een wetwijziging was geen sprake.

Anderzijds kreeg de ontbindingseis veel kritiek vanuit de praktijk. De ontbindingseis zou belemmerend werken, vooral wanneer er pensioen- en lijfrenteverplichtingen aanwezig waren in de BV. Over stille reserves op de vermogensbestanddelen die de IB-onderneming niet zouden gaan dienen moest worden afgerekend. Daarnaast zijn de complexiteit en de administratieve lasten die gepaard gaan met de ontbindingseis eveneens een belemmering.

De wetgever wil via de Nota ervoor zorgen dat wetgeving die wordt opgesteld voldoet aan gestelde kwaliteitseisen. Aan de hand van deze kwaliteitseisen en fiscale concretisering is beschouwd of de ontbindingseis hieraan voldoet. Op het gebied van rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen voldoet de ontbindingseis nog aan goed geformuleerde wetgeving omdat volgens de kwaliteitseis belastingplichtige gelijk behandeld moeten worden en rechtsbeginselen overeind moeten blijven. Voor het restant van de kwaliteitseisen voldoet de ontbindingseis niet aan gestelde norm. Op het gebied van doeltreffendheid en doelmatigheid is schade opgelopen als gevolg van de wijziging in het BV-recht. De harde eis dat de BV ontbonden moest worden om misbruik te voorkomen lijkt door het wegnemen van de verklaring van geen bezwaar niet meer doeltreffend te zijn. De kwaliteitseis uitvoerbaarheid wordt door het gebrek aan spontane naleving, haalbare prestatienormen en vergroving van de wetgeving eveneens niet gehaald. In de praktijk is de terugkeerregeling in belangrijke mate ingewikkeld voor belastingplichtigen. De oorzaak van het niet uitvoerbaar zijn van de terugkeerregeling kan worden herleid naar eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de terugkeerregeling. Op juridisch, vaktechnisch en administratief gebied is de ontbindingseis voor belastingplichtigen niet te volgen en hebben intermediair zelfs de handen vol aan de terugkeerregeling. Aan de hand van de argumenten gegeven in deze scriptie kan worden

geconcludeerd dat de ontbindingseis niet voldoet aan de kwaliteitseisen en het fiscale toetsingskader zoals deze zijn geschetst.

De kritiek op de ontbindingseis werd eenvoudig gepareerd. Zo werd de mogelijkheid aangedragen om de onderneming van de BV over te dragen aan de IB-onderneming. De pensioenverplichting kan achterblijven in de BV, maar afrekening over de stille reserves is onvermijdelijk. Ook is het mogelijk om een deel van de onderneming van de BV over te dragen aan de IB-onderneming en de duurzame vermogensbestanddelen, waar vaak de stille reserves in aanwezig zijn, te verhuren aan de IB-onderneming. Op deze manier is het ook mogelijk om de pensioenverplichting in de BV te laten en over stille reserves vindt geen afrekening plaats. Als laatstgenoemde methode zou de pensioenverplichting worden samengevoegd met de lijfrenteverplichting en kan deze worden omgezet in een FOR in de IB-onderneming met uitsluiting van de vermogenstoets. Via deze manier zou de ontbinding van de vennootschap gepaard kunnen gaan met het in stand houden van de pensioenverplichtingen.

Desalniettemin heeft de Staatssecretaris en de wetgever geen gehoor gegeven aan de vraag ter wijziging van de ontbindingseis. In de ogen van de schrijver heeft hij wel een andere manier gevonden om de kritiek grotendeel te ontcrachten. Via de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer heeft de wetgever ervoor gezorgd dat per 1 januari 2017 de opbouw van pensioen in eigen beheer niet meer mogelijk is. Hierdoor is de problematiek omtrent de pensioenverplichtingen in het heden niet meer aan de orde. Voor BV's die zijn opgericht voor 1 januari 2017 heeft de Staatsecretaris drie mogelijkheden geboden om de pensioenverplichting fiscaal aantrekkelijk te wijzigen in de vorm van afkoop, bevrozing of omzetting in een ODV. Door deze wetwijziging raakt een groot deel van de kritiek die wordt geuit in de literatuur zijn kracht kwijt. BV's die worden opgericht vanaf 1 januari 2017 zullen niet in aanraking komen met de geuite kritiek van de jaren voor 2017.

De kritiek op de ontbindingseis was dus zeker terecht. Door het nadelige gevolg van de ontbindingseis zochten belastingplichtigen vaak een weg om deze eis heen. De werking van de terugkeerreserve, de vele administratieve verplichtingen en het afrekenen over stille reserves op vermogensbestanddelen die de IB-onderneming niet gaan dienen zullen voor belastingplichtigen nog steeds een reden zijn om een andere weg naar een IB-onderneming te vinden. De nadelige gevolgen van de belastingheffing van de pensioenverplichting is niet meer aan de orde. Het is mogelijk dat sinds de wetwijziging de terugkeerregeling eerder toepassing zal vinden.

## Literatuurlijst

### Vakliteratuur

#### **Arendsen 2016**

R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen, tussen droom en daad*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2016.

#### **Arendsen WFR 2017/151**

R. Arendsen, 'Zicht op vereenvoudiging?' *WFR* 2017/151, afl. 7201.

#### **Berg, ten Modellen voor de Rechtspraak 2016/1.2.56.45**

J.A.M. ten Berg, 'Oprichting van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid met winstloze aandelen ter voorzetting van een eenmanszaak of vennootschap onder firma', *Modellen voor de Rechtspraak* 2016/1.2.56.45.

#### **Berghuis, Taxence.nl 2 oktober 2013.**

J. Berghuis, 'Sterke groei aantal bv's dankzij komst flex-bv', *Taxence.nl* 2 oktober 2013.

#### **Bier Ondernemingsrecht 2004/5**

B. Bier, 'Kapitaalbescherming: overbodig of nodig?' *Ondernemingsrecht* 2004/5, afl. 1/2.

#### **Bruijsten WFR 2002/715**

C. Bruijsten, 'De verhouding tussen rechtsbeginselen en belastingwetgeving', *WFR* 2002/715, afl. 6482.

#### **Dool, van den e.a. 2016**

R.P. van den Dool, E.J.W. Heithuis, G.W.J.M. Kampschoër, R.C. de Smit & H.A. Vollebregt, *Compendium vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2016.

#### **Doornebal 1991**

J. Doornebal, *De terugkeer uit een BV*, Deventer: Kluwer, 1991.

#### **Doornebal WFR 2000/1178**

J. Doornebal, 'Geruisloze overgang naar een BV en geruisloze terugkeer uit een BV', *WFR* 2000/1178, afl. 6398.

#### **Doornebal TFO 2002/31**

J. Doornebal, 'De fiscale gevolgen van terugkeer uit de BV', *TFO* 2002/31.

#### **Eijkenduijn & Rozendal WFR 2005/917**

A.A. Eijkenduijn & A. Rozendal, 'Een nieuwe invulling van het begrip "economisch eigendom"?' *WFR* 2005/917, afl. 6630.

#### **Essers WFR 1999/1463**

P.H.J. Essers, 'De boxenstructuur van de Wet IB 2001', *WFR* 1999/1463, afl. 6362.

#### **Gommer & van der Velden WFR 2000/1373**

J.T. Gommer & R. van der Velden, 'De (gerichte) lijfrente met de eigen BV', *WFR* 2000/1373, afl. 6402.



**Have, ten De Volkskrant 25 september 2012**

C. ten Have, 'Een 'flex-bv' begin je al voor 1 euro' *De Volkskrant*, 25 september 2012.

**Heilbron NRC 12 augustus 2016**

B. Heilbron, 'Economische groei zet door', *NRC* 12 augustus 2016.

**Heithuis, Kavelaars & Schuver 2015**

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting* (Fiscale Studieserie nr. 35), Deventer: Kluwer, 2015.

**Hoogeveen 2011**

M.J. Hoogeveen, 'De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolging', Den Haag: Sdu Uitgevers, 2011.

**Jansen WFR 2002/915**

J.J.M. Jansen, 'Overdracht van ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf', *WFR* 2002/915, afl. 6487.

**Keekstra WFR 1986/798**

P.E. Keekstra, 'Vereenvoudiging, het moet, het kan!' *WFR* 1986/798, afl. 5733.

**Kempen, van CB 2018/IB3.2.7.A.a**

M.L.M. van Kempen, 'Grenzen keuzevrijheid bij vermogensetikettering', *Cursus Belastingrecht* 2018, IB.3.2.7.A.a.

**Kok & Swaters WFR 2007/35**

N. Kok & S.J. Swaters, 'De coöperatie als alternatief voor maatschap of vof', *WFR* 2007/35, afl. 6701.

**Lubbers & Meussen 2014**

A.O. Lubbers & G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming* (Fiscale Studieserie nr. 32), Deventer: Kluwer 2014.

**Mathey-Bal IVOR 2016/4.5.3**

P.P.D. Mathey-Bal 'De positie van de vennootschap onder firma' *IVOR nr. 97* 2016/4.5.3.

**Niet, te 2007**

H.A.J.P. te Niet, *Het beleggingsbegrip in de directe belastingen*, Deventer: Kluwer 2007.

**Nederlandse Orde van Belastingadviseurs 2016**

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 'Uitnodiging om voorstellen in te brengen voor vereenvoudiging van belastingwetgeving', 2016.

**Pieterse & Ijsselmuiden 2017**

L.J.A. Pieterse & R.O. Ijsselmuiden, *Geruisloze terugkeer uit de BV* (Fed Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2017.

**Pronk WFR 2008/1405**

P.A. Pronk, 'Waar ligt de eenvoud?' *WFR* 2008/1405, afl. 6792.

**Radbruch 2003.**

G. Radbruch, 'Rechtsphiisopie: Studienausgabe' Heidelberg 2003

**Rijkers & Vording 2006**

A.C. Rijkers & H. Vording (Red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006.

**Robben 2001**

M.T.E. Robben, 'De geruisloze terugkeerfaciliteit nader beschouwd', *Belastingbrief* 2001/02-04.

**Rijksoverheid, *Het meten van doeltreffendheid***

Rijksoverheid, 'Het meten van doeltreffendheid'

<http://www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doeltreffendheid>

**Salah BB 2013/16**

O. Salah, 'Certificering van aandelen en stemrechtloze aandelen na invoering flex-bv' *Bb* 2013/16, afl. 7.

**Solinge, van & Nieuwe Weme Asser-serie 2-IIa 2012/12**

G. van Solinge & M.P. Nieuwe Weme, 'Wet Flex-BV (2012)' *Asser-Serie 2-IIa* 2013/12.

**Stevens 2001**

L.G.M. Stevens, '*Inkomstenbelasting 2001*', Deventer: Kluwer 2001.

**Stevens GS Personenassociaties 2018/6.6.4.7**

S.A. Stevens, 'Inbreng onder voorbehoud van de stille reserves en goodwill' *GS Personenassociaties* 2018/6.6.4.7.

**Vermeulen CBA 2017/Vpb.2.0.6.f.c2**

H. Vermeulen 2017, 'Vermindering van het geplaatst kapitaal door terugbetaling' *Cursus Belastingrecht Archief* 2017, Vpb.2.0.6.F.c2.

**Vording WFR 2017/191**

H. Vording, 'Fiscale beleidsnota 2017', *WFR* 2016/191, afl. 7162.

**Wermer Forfaitair 2012/226-05**

J. Wermer, 'Vermogensetikettering in de inkomstenbelasting', *Forfaitair* 2012/226-05.

**Zon, van 2007**

M.C.M. van Zon, *Geruisloze terugkeer uit de BV* (Fed Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2007.

**Zijlstra 2012**

S.E. Zijlstra, (Red.), T.C. Borman, S.A.J. Munneke, F.J. van Ommeren, A.E. Schilder, E. Steyger, *Wetgeven, Handboek voor de centrale en decentrale overheid*, Deventer: Kluwer, 2012.

*Kamerstukken, Staatsblad, Staatscourant en beleid*

Besluit van de Staatssecretaris van 19 december 2002, nr. CCP2002/2456M.

Besluit van de Staatssecretaris van 20 februari 2003, CPP2002/3267M.

Besluit van de Staatssecretaris van 29 maart 2004, nr. CPP2004/549M.

Besluit van de Staatssecretaris van 27 december 2005, CPP2005/2573M.

*Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1-2.

*Kamerstukken II* 1999/00, 27 209, 3.

*Kamerstukken II* 1990/00, 27 209, 6.

*Kamerstukken II* 2006/07, 31 058, 3.  
*Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, 33.  
*Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, 3.  
*Kamerstukken II* 2016/17, 34 555, 3.

Staatsblad 1971, 286.  
Staatsblad 2010, 885.  
Staatsblad 2012, 299.  
Staatsblad 2016, 546.  
Staatsblad 2017, 116.  
Staatscourant 2015, 35 034  
Staatscourant 2017, 69 426.

#### *Jurisprudentie*

Hoge Raad 12 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BH0561.  
Rechtbank van Gelderland 14 december 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:6361.  
Rechtbank van Arnhem 1 mei 2007, ECLI:NL:RBARN:2007:BA4201.

## Bijlage

Bijlage 1: Interview met mr. A. Bijvoet RB

*Interview tussen mr. Arnold Bijvoet RB en Roy van den Burgt over de ingewikkeldheid van art. 14c*

*Wet Vpb 1969.*

Roy: “Goedemiddag meneer Bijvoet, ik ben blij dat u wat vragen wilt beantwoorden over ingewikkeldheid van art. 14 Wet Vpb 1969 en in het bijzonder over de ontbindingseis.”

Arnold: “Geen enkel probleem.”

Roy: “Om te beginnen wil ik u vragen wat u heeft gestudeerd, waar u gestudeerd heeft en hoelang u al werkzaam bent in het fiscale advieswezen.”

Arnold: “Ik heb Fiscaal Recht gestudeerd aan de Universiteit van Tilburg. Ik ben in 1994 begonnen met werken in het fiscale advieswezen en werk sinds 2012 als zelfstandig fiscalist.”

Roy: “Zijn er nog fiscale gebieden waar je expertise in hebt opgebouwd?”

Arnold: “Expertise is een groot woord, maar ik ben zeer bedreven in het begeleiden van het MKB en vermogende particulieren.”

Roy: “Hiermee neem ik impliciet aan dat u bekend bent met de geruisloze terugkeer uit de BV van art. 14c Wet Vpb 1969?”

Arnold: “Dat klopt. In mijn tijd die ik werk voor BIJBVO heb ik te maken gekregen met een ondernemer die zijn onderneming dreef in een BV, maar door een teruglopende winst wilde hij zijn onderneming voort zetten als een IB-onderneming.”

Roy: “Tijdens mijn onderzoek heb ik een toetsingskader opgesteld aan de hand van de Nota Zicht op wetgeving waarna de kwaliteitseisen van de Nota fiscaal zijn geconcretiseerd. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen, doeltreffendheid en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, onderlinge afstemming en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid zijn de kwaliteitseisen waar in de Nota aandacht aan wordt besteed. Eveneens zal aan de neutraliteit van wetgeving aandacht worden besteed. Voor de kwaliteitseis eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid is fiscaal geconcretiseerd door gebruik te maken van een stuk geschreven door Arendsens; Eenvoudig belasting heffen, tussen droom en daad. Hierin maakt hij duidelijk dat er drie categorieën van ingewikkeldheid zijn die ten grondslag liggen aan goede wetgeving. Hoe lager de ingewikkeldheid, hoe beter de wetgeving. Over deze categorieën wil ik u een paar vragen stellen. Het betreft de juridische, vaktechnische en administratieve ingewikkeldheid.”

Arnold: “Duidelijk.”

Roy: “De juridische en vaktechnische ingewikkeldheid hebben vooral betrekking op of de terugkeerregeling duidelijk is voor belastingplichtigen. Is het voor belastingplichtigen

duidelijk wat zij mogen en moeten doen als zij de geruisloze terugkeer uit de BV willen toepassen?”

Arnold: “Nee, de terugkeerregeling van art. 14c Wet Vpb 1969 is niet duidelijk. De wettekst is voor belastingplichtigen nagenoeg niet te doorgronden. Mocht het gelukt zijn de wettekst wel te doorgronden dat komen er veel stappen aan te pas die de belastingplichtigen vaak niet zelf kan uitvoeren.”

Roy: “Is de strekking van de terugkeerregeling duidelijk voor de belastingplichtigen?”

Arnold: “De bedoeling van de regeling is wel duidelijk. Uit de naam van de regeling maken belastingplichtigen op waar de regeling betrekking op heeft. Zij krijgen na terugkeer weer een IB-onderneming. Het uitvoeren van de benodigde stappen gaat veel van hen de pet te boven.”

Roy: “Is het taalgebruik en de structuur duidelijk voor de belastingplichtigen?”

Arnold: “Nee, zoals ik al zei is de wettekst vaak moeilijk geformuleerd omdat zij misbruik willen uitsluiten. Hierdoor worden wetteksten geschreven in moeilijk taalgebruik en in zeer specifiek zin verwoord.”

Roy: “Is de ontbindingseis daadwerkelijk een groot probleem zoals in de literatuur naar voren komt?”

Arnold: “In de terugkeer die ik heb uitgevoerd was er geen pensioenverplichting aanwezig in de BV. Het grootste gedeelte van de vermogensbestanddelen was dienstig aan de IB-onderneming. Over de stille reserves op de vermogensbestanddelen die niet dienstig werden aan de IB-onderneming heeft mijn cliënt afgerekend. Het ging niet over extreem hoge bedragen waardoor de afrekening voor mijn cliënt niet veel pijn deed.”

Roy: “Zijn belastingplichtigen in staat de geruisloze terugkeer uit de BV zelfstandig toe te passen zonder hulp van intermediairs?”

Arnold: “Nee, belastingplichtigen zijn niet bekwaam om dit zelf te doen. Onder andere de waardering van de vermogensbestanddelen naar de waarde in het economisch verkeer, de berekening van de terugkeerreserve en de vermogensetikettering moet worden gedaan met de hulp van intermediairs. Het komt vaak voor dat zelf intermediairs de hulp van andere moeten inschakelen om de geruisloze terugkeer uit de BV succesvol toe te kunnen passen.”

Roy: “Dankuwel, dit waren mijn vragen. Bedankt voor uw tijd.”

Arnold: “Graag gedaan en succes met je onderzoek en je scriptie.”

Arendsen benadrukt dat voor juridische terminologie uitleg verschaft moet worden. De Belastingdienst moet over ingewikkelde termen duidelijkheid bieden door een toelichting te geven en een nadrukkelijk standpunt in te nemen