

Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie Fiscale Economie

Subjecten in de fiscale eenheid

Is uitbreiding van artikel 15 lid 4 sub d en e Wet VPB 1969 mogelijk?

Naam: Wessel den Ouden
Studentnummer: 579390
Scriptiebegeleider: M.H.M. Smeets
Tweede beoordelaar: R.B.N. van Ovest
Datum: 30 augustus 2023

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar,
Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Lijst met afkortingen

AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BFE 2003	Besluit fiscale eenheid 2003
BW	Burgerlijk Wetboek
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968
Wet VPB 1969	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
WvK	Wetboek van Koophandel

Contents

Hoofdstuk 1 Inleiding	5
1.1 Inleiding.....	5
1.2 Onderwerp en relevantie van het onderzoek.....	6
1.3 Probleemstelling	7
1.4 Opzet en afbakening van het onderzoek.....	7
Hoofdstuk 2 De geschiedenis van de fiscale eenheid	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 Het Besluit op de Winstbelasting 1940.....	9
2.3 De Wet VPB 1969	10
2.4 De Coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij	11
2.5 Lichamen als genoemd in artikel 2 lid 1 d Wet VPB 1969	11
2.6 Conclusie	12
Hoofdstuk 3 De voorwaarden om een fiscale eenheid te vormen	13
3.1 Inleiding.....	13
3.2 Het 95% bezitsvereiste	13
3.3 Dezelfde bepalingen voor winstbepaling	14
3.4 De andere voorwaarden	15
3.5 De structuur van de verschillende rechtsvormen ten aanzien van de voorwaarden voor de fiscale eenheid	16
3.5.1 De stichting en de vereniging	16
3.5.2 De open commanditaire vennootschap.....	17
3.5.3 Het fonds voor gemene rekening.....	18
3.6 Conclusie	18
Hoofdstuk 4 Subjecten die als moedermaatschappij kunnen optreden.....	19
4.1 Inleiding.....	19
4.2 De stichting en vereniging als moedermaatschappij	19
4.3 De open commanditaire vennootschap als moedermaatschappij	22
4.4 Het fonds voor gemene rekening als moedermaatschappij	22
4.5 Conclusie	23
Hoofdstuk 5 Subjecten die als dochtermaatschappij kunnen optreden.....	24
5.1 Inleiding.....	24
5.2 Aansluiting bij het groepsbegrip binnen het jaarrekeningenrecht	24
5.3 Aansluiting bij de fiscale eenheid in de omzetbelasting	25
5.4 De stichting en vereniging als dochtermaatschappij	26
5.5 De commanditaire vennootschap als dochtermaatschappij	28

5.6 De coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij en woningcoöperatie als dochtermaatschappij	29
5.7 Conclusie	31
Hoofdstuk 6 Conclusie	32
Literatuurlijst.....	34
Jurisprudentielijst.....	36

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Inleiding

In de huidige wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) heeft de wetgever ervoor gekozen om alleen de in artikel 15 lid 4 genoemde subjecten toe te laten tot de fiscale eenheid. Sub d en e van dit lid stellen als eis dat een fiscale eenheid alleen mogelijk is wanneer de moedermaatschappij een naamloze vennootschap, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel d is en wanneer de dochtermaatschappij een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid is.¹ Toen de fiscale eenheid zijn intrede maakte in het Besluit op de Winstbelasting 1940, kende deze in artikel 27 alleen voor de in de artikel 1 genoemde subjecten de mogelijkheid om als moedermaatschappij te fungeren en alleen voor naamloze vennootschappen de mogelijkheid tot het fungeren als dochtermaatschappij binnen een fiscale eenheid.² In de Wet VPB 1969 werden de toegelaten rechtsvormen beperkt tot enkel de naamloze vennootschap als toegelaten moeder- en dochtermaatschappij.³ Door de jaren heen heeft de wetgever het aantal rechtsvormen in de fiscale eenheid verder uitgebreid.

De Wet VPB 1969 kent in artikel 2 echter nog vele andere VPB belastingplichtige subjecten zoals open commanditaire vennootschappen, open fondsen voor gemene rekening, verenigingen en stichtingen.⁴ De vraag is waarom de wetgever er niet voor heeft gekozen om ook deze subjecten toe te laten tot het fiscale eenheidsregime. Daarnaast is de vraag waarom de coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel d wel als moedermaatschappij in de fiscale eenheid zou kunnen deelnemen, maar niet als dochtermaatschappij. In Kamerstukken wordt door de staatssecretaris van Financiën gesteld dat dit komt doordat de structuur van de hierboven genoemde subjecten niet geschikt zou zijn om deze toe te laten tot de fiscale eenheid, bijvoorbeeld omdat zij geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben of omdat zij een ander winstregime kennen.⁵ Anderen stellen dat het een kwestie van politieke onwil is.⁶ Met een aantal kleine aanpassingen zou het al mogelijk kunnen zijn om bijvoorbeeld ook stichtingen en verenigingen toe te laten.⁷

¹ Artikel 2 lid 1 sub d wet VPB 1969 betreft verenigingen en stichtingen die op de voet van de Woningwet bij koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn, oftewel woningcoöperaties.

² Als moedermaatschappij konden de naamloze en commanditaire vennootschap, de coöperatieve vereniging, de onderlinge verzekeringmaatschappij en alle andere verenigingen die een bedrijf uitoefenden een fiscale eenheid vormen.

³ Wet van 8 oktober 1969, Stb. 1969, 445.

⁴ Wanneer in de scriptie wordt gesproken over een commanditaire vennootschap of een fonds voor gemene rekening dan wordt altijd een open commanditaire vennootschap of open fonds voor gemene rekening bedoeld, tenzij anders aangegeven.

⁵ Kamerstukken II 2000/01, 26854, nr. 6, p 35.

⁶ Van Willigenburg 2023/Vpb.2.9.2.B.c.

⁷ Özbas en Stevens 2013.

1.2 Onderwerp en relevantie van het onderzoek

Artikel 15 Wet VPB 1969 biedt de mogelijkheid voor de in aanmerking komende subjecten om deel te nemen in een fiscale eenheid. De fiscale eenheid is een belastingconstructie waarin meerdere belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting de mogelijkheid hebben om tezamen op te treden als één belastingplichtige voor de Wet VPB 1969. Het vormen van een fiscale eenheid is op grond van artikel 15 lid 1 Wet VPB 1969 mogelijk wanneer een moedermaatschappij ten minste 95% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal bezit, dit bezit 95% van de statutaire stemrechten vertegenwoordigt, dit recht geeft op ten minste 95% van de winst en 95% van het vermogen van de dochtermaatschappij. Het is ook vereist dat de belastingplichtige lichamen hetzelfde winstregime hanteren, hun boekjaren overeenkomen, zij in Nederland gevestigd zijn en dat zij de fiscale eenheid aanvragen bij de belastinginspecteur.⁸ Als deze het verzoek honoreert dan worden de resultaten van de dochtermaatschappij(en) toegerekend aan de moedermaatschappij alsof sprake is van één belastingplichtige. Daarnaast ontstaat voor de belastingplichtige de mogelijkheid om verliezen onderling te verrekenen, makkelijker te herstructureren en zijn onderlinge schulden niet zichtbaar.⁹

Het feit dat subjecten die niet genoemd worden in artikel 15 lid 4 sub d en e Wet VPB 1969 geen deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid betekent dat het voor deze subjecten niet mogelijk is om horizontale en binnenjaarse verliescompensatie toe te passen en dat er meer eisen worden gesteld aan herstructurering zonder heffing over stille reserves. Daarnaast geldt dat zonder de fiscale eenheid voor deze subjecten sprake is van meer administratieve verplichtingen, de onderlinge vorderingen en schulden zichtbaar zijn en geheven wordt over intercompany winsten. De belastingplichtige die momenteel niet kwalificeert voor de fiscale eenheid, heeft in de huidige situatie twee keuzes. De eerste keuze is om geen fiscale eenheid te vormen en daarmee af te zien van de voordelen die deze biedt. De andere keuze is om over te stappen op een andere rechtsvorm, zodat de belastingplichtige wel deel uit kan maken van een fiscale eenheid. Beide keuzes kunnen onwenselijk zijn, omdat in de eerstgenoemde situatie bijvoorbeeld geen onderlinge horizontale binnenjaarse verliesverrekening of fiscaal geruisloze herstructurering plaats kan vinden en in de tweede situatie, omdat een wel toegelaten rechtsvorm bijvoorbeeld niet aan de wensen van de belastingplichtige voldoet.¹⁰ Wanneer het mogelijk zou zijn voor de nog niet in artikel 15 lid 4 sub d en e genoemde rechtsvormen om deel uit te maken van een fiscale eenheid dan zou dit een uitkomst bieden voor dit probleem. Deze scriptie geeft antwoord op de vraag of het wenselijk is dat andere subjecten worden toegelaten tot de fiscale eenheid en in hoeverre dit mogelijk is.

⁸ Artikel 15 lid 4 sub a, b en c en artikel 15 lid 12 wet VPB 1969.

⁹ Heithuis 2019, p. 349-350.

¹⁰ Heithuis 2019, p. 349-350.

1.3 Probleemstelling

De probleemstelling luidt:

Van welke niet in artikel 15 lid 4 d en e genoemde subjecten uit de Wet VPB 1969 zou het wenselijk zijn dat ze deel uit kunnen maken van het fiscale eenheidsregime?

Om de hoofdvraag te kunnen beantwoorden zijn de volgende deelvragen relevant:

1. Hoe is het huidige fiscale eenheidsregime tot stand gekomen?
2. Aan welke andere voorwaarden en/of eigenschappen dan die genoemd worden in artikel 15 lid 4 onder d en e dienen lichamen te voldoen om deel uit te kunnen maken van een fiscale eenheid en in hoeverre belemmeren deze de toelating van de nog niet in de wet opgenomen subjecten?
3. Welke subjecten zouden nog meer een moedermaatschappij in de zin van artikel 15 lid 4 onder d kunnen zijn en welke eventuele wettelijke aanpassingen zouden nodig zijn om dit mogelijk te maken?
4. Welke subjecten zouden nog meer een dochtermaatschappij in de zin van artikel 15 lid 4 onder e kunnen zijn en welke eventuele wettelijke aanpassingen zouden nodig zijn om dit mogelijk te maken?

1.4 Opzet en afbakening van het onderzoek

Deze scriptie begint in hoofdstuk 2 met de behandeling van de totstandkoming van het huidige fiscale eenheidsregime. Eerst wordt de totstandkoming van de fiscale eenheid, die haar oorsprong vindt in artikel 27 van het Besluit op de Winstbelasting 1940, behandeld. Vervolgens wordt ingegaan op de totstandkoming van de Wet VPB 1969 en de belangrijkste wijzigingen die sindsdien zijn doorgevoerd. Hierbij staan de wijzigingen die invloed hebben op de toelating van de verschillende soorten subjecten centraal. Op deze wijze wordt deelvraag 1 beantwoord.

In hoofdstuk 3 wordt om deelvraag 2 te kunnen beantwoorden onderzocht aan welke andere vereisten uit artikel 15 Wet VPB 1969 subjecten moeten voldoen om deel uit te mogen maken van een fiscale eenheid en in hoeverre deze vereisten een probleem vormen voor het toelaten van andere subjecten dan de al in artikel 15 genoemde. Eén voor één worden de verschillende vereisten om toegelaten te worden tot de fiscale eenheid uitgewerkt.

In de hoofdstukken 4 en 5 worden achtereenvolgens deelvragen 3 en 4 onderzocht. Ik onderzoek welke subjecten allemaal deel uit zouden kunnen maken van de fiscale eenheid als moedermaatschappij en/of dochtermaatschappij. Dit wordt stapsgewijs per subject beschreven. Voor eigenschappen van rechtsvormen die in de weg zouden staan om deel uit te kunnen maken als moeder- of dochtermaatschappij in de fiscale eenheid wordt onderzocht of het mogelijk is om de Wet VPB 1969 zo aan te passen dat deze subjecten wel toegelaten kunnen worden. Hierbij wordt onderzocht of voor

de fiscale eenheid in de Wet VPB 1969 aansluiting kan worden gevonden bij het groepsbegrip binnen het jaarrekeningenrecht in het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) en de fiscale eenheid in de wet op de omzetbelasting 1968 (Hierna: Wet OB 1968).

In hoofdstuk 6 wordt de conclusie gegeven.

Dit onderzoek richt zich enkel op lichamen die op grond van artikel 2 Wet VPB 1969 belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Er wordt dus niet ingegaan op naar buitenlands recht opgerichte lichamen die in Nederland zijn gevestigd. Daarnaast worden alleen de aspecten behandeld die relevant zijn om toelating van een subject mogelijk te maken op basis van artikel 15 Wet VPB 1969. Er wordt niet stilgestaan bij andere artikelen die mogelijk aangepast of buiten werking zouden moeten worden gesteld om problemen met belastingheffing te voorkomen of die garanderen dat de volledige winst van een vennootschap in de heffing wordt betrokken.

Hoofdstuk 2 De geschiedenis van de fiscale eenheid

2.1 Inleiding

Om te kunnen bepalen of uitbreiding van de huidige fiscale eenheid mogelijk en wenselijk is, is het van belang te begrijpen hoe en waarom de fiscale eenheid tot stand is gekomen. De wetshistorische totstandkoming geeft inzichten in oorzaken en overwegingen die van belang waren voor het creëren van de fiscale eenheid. In dit hoofdstuk wordt daarom ingegaan op de totstandkoming in 1940 en wordt stilgestaan bij de belangrijkste wijzigingen die zich sindsdien hebben voorgedaan op het gebied van de toegelaten rechtsvormen in de fiscale eenheid.

2.2 Het Besluit op de Winstbelasting 1940

De fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting werd voor het eerst geïntroduceerd in het Besluit op de Winstbelasting 1940.^{11 12 13} De reden voor de introductie van de fiscale eenheid was het wetsvoorstel heffing van winstbelasting van de Minister van Financiën. Als dit zou worden aangenomen zonder de toevoeging van de fiscale eenheid dan zou dit voorstel ertoe hebben geleid dat een onredelijke hoeveelheid belastingdruk zou ontstaan bij concerns.¹⁴ Dit komt doordat wanneer maatschappijen die tot één concern behoren in hetzelfde jaar zowel winstgevende als verlieslatende maatschappijen hebben, deze op verschillende manieren worden belast. De onderlinge winsten en verliezen zouden in zo'n geval niet verrekenbaar zijn.¹⁵ Leden van de Tweede Kamer hebben daarom bepleit dat voor concerns de belasting zou moeten worden gebaseerd op een verzamelbalans van de onderneming. In het wetsvoorstel werd daarom artikel 26bis opgenomen met de tekst:¹⁶

'1. Indien en voor zolang alle aandelen van een naamloze vennootschap in het bezit zijn van een lichaam als bedoeld is bij art. 1, kan Onze Minister van Financiën, onder door hem te stellen voorwaarden bepalen, dat de belasting volgens deze wet wordt geheven alsof de eerstbedoelde vennootschap was opgegaan in het lichaam dat al hare aandelen bezit'.¹⁷

Deze tekst bevatte alleen de naamloze vennootschap als type dochteronderneming waarmee een belastingplichtige een fiscale eenheid kon vormen, omdat naar de mening van de Minister van Staat alleen voor deelnemingen van grote schaal een praktische betekenis bestond om een fiscale eenheid

¹¹ Besluit van 26 juli 1940, Verord.bl. 83.

¹² Het was de bedoeling van de Nederlandse wetgever om de nieuwe wetgeving voor het heffen van een winstbelasting vorm te geven in een wet. In verband met de Nederlandse bezetting is het de Staten Generaal echter nooit gelukt om de volledige wetsprocedure te doorlopen. Het wetsvoorstel is om die reden als besluit gepubliceerd in het Verordeningenblad voor het bezette Nederlandsche gebied.

¹³ Van Dun 1996/6.1.1.

¹⁴ Kamerstukken II 1939/40, nr. 239, nr. 4, p. 22-23.

¹⁵ Van Dun 1996/6.1.1.

¹⁶ Kamerstukken II 1939/40, nr. 239, nr. 7, p. 40.

¹⁷ Art. 26bis wetsontwerp heffing van winstbelasting is later opnieuw genummerd naar artikel 27.

te kunnen vormen.¹⁸ Alleen bij grote deelnemingen kwam het voor dat de moedermaatschappij winsten en verliezen van haar dochtermaatschappijen rechtstreeks in de boekhouding opnam. Wat opvalt is dat geen eis aan de rechtsvorm van de moedermaatschappij wordt gesteld anders dan dat deze in artikel 1 Besluit op de Winstbelasting 1940 wordt genoemd. Dit betekent dat onder dit regime de naamloze en commanditaire vennootschap, de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij en andere verenigingen die een bedrijf uitvoerden een moedermaatschappij konden zijn. Daarnaast valt op dat het gehele aandelenbezit werd vereist in plaats van de 95 procentregel die we tegenwoordig kennen in artikel 15 Wet VPB 1969. De voorwaarden die de Minister stelt zien vooral op de gevolgen in het jaar dat de fiscale eenheid tot stand komt en de consequenties op het moment dat de fiscale eenheid weer wordt beëindigd.¹⁹ Het Besluit op de Winstbelasting 1940 werd in 1942 gewijzigd in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 vanwege de Duitse bezetting.^{20 21} Dit heeft een aantal wijzigingen met zich meegebracht, maar niet ten aanzien van de fiscale eenheid of daarmee samenhangende relevante bepalingen.

2.3 De Wet VPB 1969

Met de invoering van de Wet VPB 1969 werd de indeling en de inhoud van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 gewijzigd.²² De fiscale eenheid werd opgenomen in artikel 14 Wet VPB 1969. Betreffende het subject veranderden de eisen die aan de moedermaatschappij werden gesteld. In plaats van een in artikel 1 genoemd subject mocht alleen nog maar een naamloze vennootschap die alle aandelen hield in een andere naamloze vennootschap een fiscale eenheid vormen. De mogelijkheid tot het vormen van een fiscale eenheid werd hiermee ingeperkt. De reden hiervoor was dat was gebleken dat alleen voor naamloze vennootschappen een daadwerkelijke behoefte bestond om een fiscale eenheid te vormen.²³ In 1974 stelt de commissie van de vereniging van belastingwetenschap dat dit argument niet deugt.²⁴ Naar haar mening worden faciliteiten waar een lichaam geen beroep op kan doen in het algemeen niet gevraagd. Dit heeft als gevolg dat de behoefte niet nauwkeurig gepeild kan worden. Leden van de commissie merken in de praktijk dat het vormen van een fiscale eenheid door sommige belastingplichtigen echter als een noodzaak wordt ervaren. In 1971 wordt de besloten vennootschap toegevoegd aan de fiscale eenheid. Dit gebeurt per 29 juni 1971, met de wet houdende aanpassing van de wetgeving in verband met de regeling van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.²⁵ De manier waarop de besloten vennootschap en de

¹⁸ *Kamerstukken II 1939/40*, nr. 239, nr. 5, p. 32.

¹⁹ Stoop 1967.

²⁰ Besluit van 30 april 1942, *Stb.* 1942, 402.

²¹ Vleggeert 2009/2.2.6.

²² Wet van 8 oktober 1969, *Stb.* 1969, 445.

²³ *Kamerstukken II 1959/60*, 6000, nr. 3 (MvT), p. 21.

²⁴ Van Leeuwe 1974, p. 27.

²⁵ Wet van 3 mei 1971, *Stb.* 1971, 286.

naamloze vennootschap van elkaar verschillen is, met uitzondering van de publicatieplicht en de regeling van overdracht van aandelen, miniem.²⁶ Omdat binnen de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap hetzelfde winstregime werd gehanteerd en beide waren verdeeld in aandelen, kon de besloten vennootschap deel uitmaken van de fiscale eenheid.

2.4 De Coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij

In 1984 werd tijdens de bespreking van een wetsvoorstel over de afschaffing van de spaarbankvrijstelling en het gereduceerd tarief voor kredietverenigingen op onderlinge of op coöperatieve grondslag gevraagd of het ook mogelijk zou zijn om ook de coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij deel uit te laten maken van de fiscale eenheid.²⁷ Dit is door het Ministerie van Financiën onderzocht, waarna de Minister heeft aangegeven dat dit voor een coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij als moedermaatschappij mogelijk moest zijn. Het verschil tussen een coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij als moeder- en dochtermaatschappij is dat bij topcoöperaties geen aanspraak bestaat op aftrekbaarheid van winstuitdelingen aan de leden, terwijl dit bij de primaire coöperatie wel het geval is.²⁸ Dit heeft als resultaat dat een deel van de winst buiten de Wet VPB 1969 zou vallen. Wanneer het gereduceerde tarief zou komen te vervallen dan zou er geen onderscheid meer zijn tussen de naamloze vennootschap en de topcoöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij wat betreft hun winstregime. Om deze reden kunnen coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen vanaf 1989 deel uit maken van de fiscale eenheid als moedermaatschappij. Het is niet mogelijk om de coöperatie als dochtermaatschappij op te nemen in de fiscale eenheid met andere soorten toegelaten rechtsvormen, omdat de coöperatie geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft.²⁹ De coöperatie kan op grond van artikel 15a wet VPB 1969 wel als dochtermaatschappij optreden in het geval de moedermaatschappij ook een coöperatie is.

2.5 Lichamen als genoemd in artikel 2 lid 1 d Wet VPB 1969

Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2008 waren het de leden van de VVD die vroegen of het mogelijk was om een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting toe te staan voor woningcoöperaties, zodat deze lichamen als genoemd in artikel 2 lid 1 d Wet VPB 1969 als moedermaatschappij een fiscale eenheid konden vormen met hun dochterondernemingen.³⁰ Naar aanleiding hiervan heeft het kabinet zich gerealiseerd dat nu deze subjecten met hun gehele vermogen belastingplichtig worden, het ook in de rede zou liggen om deze de mogelijkheid te bieden een fiscale

²⁶ Barneveld 2014/16.7.1.

²⁷ *Kamerstukken II* 1983/1984, 18243, nr. 4, p. 5.

²⁸ *Kamerstukken II* 1985/86, 19526, nr. 3, p. p. 4-5.

²⁹ Hamers, Schwarz en Zaman 2013 p. 512-513.

³⁰ *Kamerstukken II* 2007/08, 31025, nr. 8, p.35.

eenheid te kunnen vormen.³¹ De wijziging van de fiscale eenheid was nodig, omdat woningcorporaties hun onderneming drijven in de vorm van een vereniging of stichting. Wanneer zij geen fiscale eenheid zouden kunnen vormen zou dit een ongelijkheid creëren met de naamloze en besloten vennootschap.³² Daarom is per 1 januari 2008 dit subject toegelaten als moeder tot de fiscale eenheid.³³

2.6 Conclusie

De fiscale eenheid die haar ontstaan kende in 1940 is sindsdien aan meerdere wijzigingen onderhevig geweest wat betreft de verschillende soorten rechtsvormen die werden toegelaten tot de fiscale eenheid. In 1940 kon de fiscale eenheid nog gevormd worden met alle in artikel 1 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 genoemde subjecten als moedermaatschappij. Met de invoering van de Wet VPB 1969 werd dit beperkt tot enkel naamloze vennootschappen, vanwege het feit dat voor andere rechtsvormen de behoefte tot het vormen van een fiscale eenheid niet zou bestaan. Dit lijkt een te voorbarige conclusie te zijn geweest gezien het feit dat het aantal soorten toegelaten subjecten sindsdien meermaals is gewijzigd. Wat opvalt is dat toen de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij en de woningcoöperaties werden toegevoegd aan de fiscale eenheid dit samenging met een wijziging van winstbepalingen voor deze subjecten. Hiermee werd het noodzakelijk om deze als overkoepelend orgaan optredende lichamen samen met hun dochters toe te laten tot de fiscale eenheid. Het feit dat het toelaten van een nieuwe rechtsvorm tot de fiscale eenheid vaak samen gaat met een wijziging van het winstregime zou erop kunnen duiden dat het voor een van de te onderzoeken subjecten om toegelaten te worden tot de fiscale eenheid mogelijk ook nodig is om het winstregime aan te passen.

³¹ *Kamerstukken II 2007/08*, 31025, nr.9, p. 71.

³² *Kamerstukken II 2007/08*, 31025, nr. 10, p. 1.

³³ Wet van 20 december 2007, Stb. 2007, 562.

Hoofdstuk 3 De voorwaarden om een fiscale eenheid te vormen

3.1 Inleiding

Om als concern een fiscale eenheid te kunnen vormen dienen door zowel de moeder- als de dochtermaatschappij aan zeven voorwaarden te worden voldaan. Deze zeven voorwaarden staan in artikel 15 lid 1 en lid 4 sub a, b, c, d en e Wet VPB 1969. Een van de voorwaarde is dat de moeder- en dochtermaatschappij een rechtsvorm hebben die is toegelaten op basis van artikel 15 lid 4 d en e Wet VPB 1969. Om te kunnen bepalen of deze laatste bepaling kan worden uitgebreid is het van belang om te onderzoeken in hoeverre de nog niet in deze bepaling opgenomen rechtsvormen die genoemd worden in artikel 2 Wet VPB 1969 voldoen aan de andere zes bovengenoemde voorwaarden. Wanneer dit niet het geval is dan zouden deze voorwaarden moeten worden aangepast of zal geconcludeerd moeten worden dat de desbetreffende rechtsvorm geen deel uit kan maken van de fiscale eenheid.

3.2 Het 95% bezitsvereiste

Artikel 15 lid 1 Wet VPB 1969 stelt dat een belastingplichtige (de moedermaatschappij) een fiscale eenheid kan vormen met een andere belastingplichtige (de dochtermaatschappij) als zij voldoet aan het bezitsvereiste. Het is hierbij van belang dat de moedermaatschappij de gehele juridische en economische eigendom van ten minste 95% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van de dochtermaatschappij bezit. Dit bezit dient ten minste 95% van de statutaire stemrechten in de dochtermaatschappij vertegenwoordigen. Ook dient dit bezit in alle gevallen recht te geven op ten minste 95% van de winst en ten minste 95% van het vermogen van de dochtermaatschappij. Er is sprake van geheel juridische en economische eigendom wanneer de moedermaatschappij zowel de volledige zeggenschap als het volledige financiële belang heeft in de dochtermaatschappij.³⁴ In 2001 is tijdens de wijziging van de Wet VPB 1969 inzake de herziening van de fiscale eenheid vastgesteld om het bezitsvereiste van 100% terug te brengen naar 95%, omdat het in de praktijk lastig is om bij overnames alle aandelen in bezit te krijgen.³⁵ Een aantal Kamerleden had graag een nog lager percentage gezien. De staatssecretaris van Financiën heeft als reactie hierop aangegeven vast te willen houden aan deze vereisten gezien de vergaande gevolgen die aan het samengaan van maatschappijen in een fiscale eenheid zijn verbonden. Het nominaal gestorte gedeelte van kapitaal is het gedeelte van het geplaatste kapitaal dat door de aandeelhouder is volgestort. De eis van de statutaire stemrechten is in het artikel opgenomen, omdat de wetgever het van belang achtte dat zowel werd voldaan aan de eis van economisch en juridisch eigendom als dat van het bezit van 95% van de stemrechten.³⁶ Tenslotte stelt artikel 15 lid 3 Wet VPB 1969 dat een fiscale eenheid ook tot stand kan komen door een

³⁴ Bouwman en Boer 2021, 8B.2.4.2.

³⁵ *Kamerstukken II 2000/01*, 26854, nr. 6, p. 13-14.

³⁶ Bouwman en Boer 2021, 8B.2.4.3.

middellijk bezit van 95% dat onmiddellijk wordt gehouden. Hierdoor heeft de moedermaatschappij de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen met meer dan twee lagen.³⁷ Wanneer de moedermaatschappij 95% van de aandelen bezit in een dochtermaatschappij en deze dochtermaatschappij 100% in haar dochtermaatschappij dan houdt de moedermaatschappij de aandelen in de dochtermaatschappij onmiddellijk en de aandelen in de kleindochter middellijk.

3.3 Dezelfde bepalingen voor winstbepaling

Artikel 15 lid 4 sub b Wet VPB 1969 stelt dat voor het bepalen van de winst bij beide belastingplichtigen dezelfde bepalingen van toepassing moeten zijn. Het doel hiervan is dat bij de berekening van de winst van maatschappijen dezelfde wettelijke bepalingen worden gebruikt. Dit betekent niet dat de berekening van de jaarwinst van de moeder- en dochtermaatschappij op dezelfde vorm van goedkoopmansgebruik dient te worden gebaseerd.³⁸ Wanneer bijvoorbeeld de ene maatschappij gebruik maakt van het veroorzakingsbeginsel en de andere maatschappij van het voorzichtigheidsbeginsel dan staat dit het vormen van een fiscale eenheid niet in de weg. Er is sprake van een ander winstregime wanneer het een beleggings- of handelsmaatschappij betreft, maar ook wanneer sprake is van een tonnageregime, regels voor verzekeraars of vrijstelling van de subjectieve belastingplicht.^{39 40 41} Het andere winstregime uit zich doordat in de wet bepalingen zijn opgenomen die stellen dat bepalingen uit de Wet VPB 1969 buiten beschouwing worden gelaten. Voor beleggingsinstellingen zijn deze te vinden in artikel 28 Wet VPB 1969. Wanneer voor een moedermaatschappij een ander regime geldt dan voor de dochtermaatschappij is het niet mogelijk om een fiscale eenheid te vormen, tenzij de Minister van Financiën anders bepaalt. Dit heeft de Minister gedaan in hoofdstuk IV en V van het Besluit fiscale eenheid 2003 (hierna BFE 2003) voor fiscale eenheden tussen verzekeraars en niet verzekeraars of verzekeraars onderling en fiscale eenheden tussen beleggingsinstellingen.⁴² Een coöperatie heeft ook een ander winstregime.⁴³ Om te voorkomen dat winst buiten de heffing zou vallen, heeft de wetgever in artikel 15ac Wet VPB 1969 bepaald dat artikel 9 lid 1 sub g Wet VPB 1969 buiten werking wordt gesteld met als gevolg dat winstuitdelingen aan leden/natuurlijke personen niet langer voor de VPB aftrekbaar zijn. Tussen beperkt en onbeperkt belastingplichtige lichamen geldt geen ander winstregime, maar het vereiste dat latere heffing van vennootschapsbelasting verzekerd moet zijn.⁴⁴

³⁷ Heithuis 2019, p. 353-354.

³⁸ Bouwman en Boer 2021, 8B.2.6.

³⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën 13 april 1999, DB99/437M.

⁴⁰ Resolutie Staatssecretaris van Financiën 30 november 1993, DB93/2073.

⁴¹ Lohuis 2011.

⁴² Artikel 19 tot en met 27 BFE 2003.

⁴³ Van der Burgt 2023/Vpb.2.5.1.B.d.

⁴⁴ Van der Burgt 2023/Vpb.2.5.1.B.d.

3.4 De andere voorwaarden

Naast de bepaling over het bezitsvereiste, de winstbepaling en de toegelaten rechtsvormen kent de fiscale eenheid nog vier andere bepalingen waaraan dient te worden voldaan om deel uit te maken van een fiscale eenheid. Ten eerste dient een fiscale eenheid aangevraagd te worden. Dit dient gezamenlijk door beide maatschappijen te worden gedaan met een daarvoor bestemd formulier, zoals beschreven in artikel 6 lid 1 BFE 2003.⁴⁵ Het formulier dient volgens artikel 15 lid 12 Wet VPB vervolgens ingeleverd te worden bij de inspecteur van de beoogde moedermaatschappij. Dit is een formeel vereiste dat door alle soorten rechtsvormen zou kunnen worden gedaan. Ten tweede kunnen alleen in Nederland gevestigde lichamen onderdeel van een fiscale eenheid uitmaken. In deze scriptie worden alleen de in artikel 2 Wet VPB 1969 genoemde belastingplichtige subjecten onderzocht. Er hoeft dus geen rekening te worden gehouden met naar buitenlands recht opgerichte lichamen die in Nederland zijn gevestigd. Voor de te onderzoeken naar Nederlands recht opgerichte lichamen dient te worden bepaald of deze voldoen aan het vereiste dat zij hun feitelijke zetel in Nederland hebben.⁴⁶ Dit dient te worden beoordeeld aan de hand van artikel 4 lid 1 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR). Doordat de afbakening van het onderzoek alleen naar Nederlands recht opgerichte lichamen betreft en de fiscale eenheid alleen mogelijk is voor lichamen die hun zetel feitelijk in Nederland hebben, wordt door alle te onderzoeken lichamen aan dit vereiste voldaan. Wat betreft de boekjaren geldt dat zowel het feitelijke als het statutaire jaar van de moeder- en dochtermaatschappij gelijk dienen te zijn. Het kan zo zijn dat dit al het geval is bij het aangaan van de fiscale eenheid. Wanneer dit niet het geval is dan stelt artikel 5 BFE 2003 dat de dochter het boekjaar dient te sluiten op het moment dat deze deel uit gaat maken van de fiscale eenheid. Elk van de te behandelen subjecten kan hieraan voldoen. Het laatste vereiste stelt dat geen sprake van voorraaddochters mag zijn. Dit houdt in dat lege vennootschappen en kasgeldvennootschappen niet kunnen worden opgenomen in een fiscale eenheid.⁴⁷ Dit levert geen problemen op wanneer andere rechtsvormen worden toegelaten, omdat de keuze tot het hebben van voorraaddochters een keuze van de belastingplichtige is. De belastingplichtige kan zijn voorraaddochter buiten de fiscale eenheid laten en met zijn andere dochtermaatschappijen een fiscale eenheid vormen. Ten aanzien van de beëindiging van de fiscale eenheid dient zoveel mogelijk te worden aangesloten bij de bepaling uit artikel 15 wet VPB 1969 en het BFE 2003. Mogelijk dienen deze te worden uitgebreid, omdat het toelaten van de nieuwe rechtsvormen kan leiden tot duidingsproblematiek.⁴⁸

⁴⁵ Bouwman en Boer 2021, 8B.2.8.1.

⁴⁶ Bouwman en Boer 2021, 8B.2.3.1.

⁴⁷ Bouwman en Boer 2021, 8B.2.7.

⁴⁸ In deze scriptie wordt verder niet ingegaan op mogelijke duidingsproblematiek bij ontvoeging.

3.5 De structuur van de verschillende rechtsvormen ten aanzien van de voorwaarden voor de fiscale eenheid

De in de voorafgaande paragrafen genoemde voorwaarden vormen de voorwaarden voor het mogen vormen van een fiscale eenheid binnen het huidige regime. Om te kunnen bepalen of de stichting, de vereniging, de commanditaire vennootschap en het fonds voor gemene rekening ook deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid is het van belang om te identificeren in hoeverre deze rechtsvormen al dan niet kunnen voldoen aan de gestelde voorwaarden in artikel 15 Wet VPB 1969. Als dit het geval is dan is het niet nodig dat deze voorwaarden worden aangepast. Wanneer dit niet het geval is dan dient de wetgeving óf zodanig te worden aangepast dat deze wel deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid óf dan dient de conclusie te worden getrokken dat deze rechtsvorm niet geschikt blijkt voor de fiscale eenheid en daarmee ook geen deel uit zou moeten kunnen maken hiervan. Gezien het feit dat het bezitsvereiste en de winstbepaling de belangrijkste en meest afwijkende factoren zijn, wordt vooral hierop gefocust.

3.5.1 De stichting en de vereniging

De stichting is een rechtspersoon zonder leden die beoogt om met een daartoe bestemd vermogen een in de statuten vermeld doel te verwezenlijken.^{49 50} Dit doel mag niet bestaan uit het doen van uitkeringen aan oprichters of hen die deel uitmaken van hun organen. Aan anderen mag alleen worden uitgekeerd wanneer de uitkeringen een ideële of sociale strekking hebben. De stichting wordt daarom gezien als een goede rechtsvorm voor uiteenlopende maatschappelijke activiteiten. De vereniging is een rechtspersoon gericht is op een bepaald doel.⁵¹ De vereniging kent in tegenstelling tot de stichting wel leden, maar net als bij de stichting geldt ook voor de vereniging een gedeeltelijk uitkeringsverbod; deze mag namelijk geen uitkeringen doen aan haar leden. De vereniging mag echter wel uitkeringen doen aan anderen. Doordat zowel de stichting als de vereniging geen winstuitkeringen mag doen aan haar oprichters of leden worden deze als minder geschikt gezien voor het voeren van een onderneming.^{52 53} Dit betekent niet dat de stichting en vereniging geen onderneming kunnen voeren en winst zouden kunnen maken voor het doel waarvoor deze is opgericht.

De stichting en vereniging zijn op grond van artikel 2 lid 1 sub e Wet VPB 1969 belastingplichtig voor de VPB indien en voor zover deze een onderneming drijven.⁵⁴ Er wordt een onderneming gedreven wanneer sprake is van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die door deelname aan het

⁴⁹ In deze paragraaf wordt met stichting of vereniging, een stichting of vereniging bedoeld, zoals omschreven in artikel 2 lid 1 sub e wet VPB 1969.

⁵⁰ Artikel 285 van Boek 2 BW

⁵¹ Artikel 26 lid 1 van Boek 2 BW.

⁵² Kroeze, Timmerman en Wezeman 2019, p. 20.

⁵³ Hamers, Schwarz en Zaman 2013, p. 50.

⁵⁴ Gedurende de rest van deze paragraaf wordt met stichting tevens de vereniging bedoeld, tenzij dit expliciet anders wordt aangegeven.

economische verkeer beoogt winst te behalen.⁵⁵ Daarnaast is een stichting die geen onderneming drijft, maar wel activiteiten verricht waarmee zij in concurrentie treedt ook belastingplichtig voor de VPB op basis van artikel 4 sub a wet VPB 1969. De stichting wordt niet geacht haar onderneming met haar gehele vermogen te drijven, omdat de stichting niet wordt genoemd in artikel 2 lid 6 Wet VPB 1969. Voor het gedeelte waarmee zij de onderneming niet drijft, wordt zij dan ook niet geacht belastingplichtig te zijn. Dit leidt ertoe dat voor de stichting veelal sprake is van twee sferen: een belastingplichtige sfeer waarbinnen de onderneming wordt gedreven en een niet belastingplichtige sfeer waarbinnen de andere werkzaamheden van de stichting vallen.⁵⁶ Alleen wanneer sprake is van een stichting die als culturele instelling wordt aangemerkt kan op basis van artikel 2 lid 10 wet VPB 1969 worden geopteerd voor een integrale belastingplicht. De stichting heeft geen in aandelen verdeeld kapitaal, waardoor het niet mogelijk is om aan het 95% bezitsvereiste te voldoen, zoals dit is gedefinieerd in artikel 15 Wet VPB. Daarnaast voldoen de meeste stichtingen door hun beperkte belastingplicht niet aan het vereiste dat latere heffing is verzekerd.

3.5.2 De open commanditaire vennootschap

Een commanditaire vennootschap kent net als de stichting en de vereniging geen in aandelen verdeeld kapitaal, maar kent een contractuele winstverdeling op basis waarvan aan het einde van het jaar de winst onder de vennoten wordt verdeeld. De verdeling van de winst is in beginsel afhankelijk van de waarde van eenieders inbreng, maar deze kan ook worden verdeeld op basis van een overeenkomst tussen partijen.⁵⁷ De winst wordt verdeeld tussen een of meer beherende en een of meer commanditaire vennoten. De commanditaire vennoot neemt een bijzondere plaats in binnen de commanditaire vennootschap, omdat hij niet bevoegd is tot het verrichten van bestuurs- en beheershandelingen.⁵⁸ Wanneer een nieuwe vennoot kan toetreden zonder dat de toestemming van de overige vennoten is vereist, is sprake van een open vennootschap.⁵⁹ De open commanditaire vennootschap is op basis van artikel 2 lid 1 sub a belastingplichtig voor de VPB en wordt geacht de onderneming te drijven met behulp van haar gehele vermogen.⁶⁰ Dit geldt echter alleen voor het winstaandeel van de commanditaire vennoten, omdat voor de beherende vennoten fiscale transparantie wordt aangenomen.⁶¹ Daarnaast gelden ten aanzien van het gedeelte van de commanditaire vennootschap dat toekomt aan de commanditaire vennoot de standaard bepalingen voor winstbepaling uit de Wet VPB 1969.

⁵⁵ Hamers, Schwarz en Zaman 2013, p. 473.

⁵⁶ Van de Streek 2023/Vpb.1.0.4.a.

⁵⁷ Kroeze, Timmerman en Wezeman 2019, p. 69.

⁵⁸ Artikel 20 lid 2 WvK.

⁵⁹ Artikel 2 lid 3 sub c AWR.

⁶⁰ Artikel 2 lid 6 wet VPB 1969.

⁶¹ Elswieier 2018/4.2.1.4.3.

3.5.3 Het fonds voor gemene rekening

Het fonds voor gemene rekening kent in tegenstelling tot de hierboven genoemde rechtsvormen geen civielrechtelijke kwalificatie.⁶² Dit betekent dat deze rechtsvorm niet gedefinieerd is binnen het privaatrecht. Het is enkel een fiscaal begrip. Onder het fonds wordt verstaan een fonds ter verkrijging van voordelen voor de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden, mits de deelgerechtigdheid blijkt uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid. Het fonds dient meer dan één participant te hebben, waardoor kosten, opbrengsten en risico's worden gedeeld.⁶³ Het fonds wordt als open aangemerkt als voor het verhandelen van bewijzen van deelgerechtigdheid voor vervreemding niet de toestemming van alle deelgerechtigden is vereist.⁶⁴ Wanneer sprake is van een open fonds dan is dit belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.⁶⁵ De wetgever heeft dit destijds gedaan, zodat het fonds op één lijn is gesteld met een beleggingsfonds.⁶⁶ Het fonds heeft veelal de status van een fiscale beleggingsinstelling.⁶⁷ Dit heeft als gevolg dat tussen het fonds en de meeste andere soorten subjecten andere regels gelden met betrekking tot de winstbepaling. Dit verschil zit in het feit dat de winst van een fiscale beleggingsinstelling is onderworpen aan een VPB-tarief van 0% en de jaarlijkse verplichting heeft om winst uit te keren aan aandeelhouders.⁶⁸

3.6 Conclusie

Om een fiscale eenheid te kunnen vormen dienen de moeder- en dochtermaatschappij te voldoen aan de voorwaarden die zijn omschreven in artikel 15 Wet VPB 1969. Aan een deel van deze voorwaarden kan door de stichting, de vereniging, de commanditaire vennootschap en het fonds voor gemene rekening worden voldaan. Het bezitsvereiste en de bepalingen voor winstbepaling wijken echter af. Dit komt doordat de stichting, de vereniging, de commanditaire vennootschap en het fonds voor gemene rekening geen van alle een in aandelen te verdelen kapitaal hebben. Daarnaast kent het fonds voor gemene rekening andere bepalingen met betrekking tot de bepaling van zijn winst. Om als moedermaatschappij op te kunnen treden in een fiscale eenheid is het niet noodzakelijk dat het kapitaal in aandelen is verdeeld, waardoor het erop lijkt dat deze makkelijker als moeder- dan als dochtermaatschappij deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid. Met betrekking tot het bepalen van de winst zal een manier moeten worden gevonden om deze te kunnen bepalen. Wanneer dit niet kan, zal moeten worden geconcludeerd dat toetreding tot de fiscale eenheid niet mogelijk is.

⁶² Gedurende de rest van deze paragraaf wordt met het fonds het fonds voor gemene rekening bedoeld.

⁶³ Van Maurik 2017.

⁶⁴ Artikel 2 lid 4 wet VPB 1969.

⁶⁵ Artikel 2 lid 1 sub f wet VPB 1969.

⁶⁶ Van Doesem 2009/11.4.

⁶⁷ Heithuis 2019, p. 27.

⁶⁸ Artikel 9 en artikel 2 Besluit beleggingsinstellingen 1970.

Hoofdstuk 4 Subjecten die als moedermaatschappij kunnen optreden

4.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is de totstandkoming en ontwikkeling van de fiscale eenheid aan bod gekomen en zijn de voorwaarden waaraan de moeder- en dochtermaatschappij dienen te voldoen om een fiscale eenheid te mogen vormen onderzocht. In dit hoofdstuk worden deze inzichten gebruikt om te kunnen bepalen welke nog niet in artikel 15 lid 4 sub d Wet VPB 1969 genoemde subjecten deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid. De moedermaatschappij hoeft, in tegenstelling tot de dochtermaatschappij, alleen maar 95% van het aandelenkapitaal te houden. Zij hoeft zelf geen in aandelen verdeeld kapitaal te hebben, waardoor zij niet aan deze voorwaarde hoeft te voldoen.

4.2 De stichting en vereniging als moedermaatschappij

In Kamerstukken uit 2001 betreffende de Wijziging van de Wet VPB 1969 gaf de staatssecretaris van Financiën na vragen van Tweede Kamerleden aan dat een uitbreiding van de fiscale eenheid met stichtingen en verenigingen niet mogelijk was.^{69 70} Hij gaf daarbij als argumenten dat de stichting in tegenstelling tot de nu opgenomen rechtsvormen beperkt belastingplichtig is, waardoor de latere heffing niet is verzekerd, dat de stichting naar haar aard niet gericht is op het maken van winst en zich daarmee in een andere positie bevindt en dat toelating van de stichting zou leiden tot complexe en ongewenste duidingsproblematiek ten opzichte van vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen. Tevens gaf de staatssecretaris aan dat als toelating al mogelijk zou zijn de stichting alleen als moedermaatschappij kan optreden. In de literatuur wordt gesteld dat deze argumenten niet valide zijn en dat het vooral politieke onwil van de wetgever is.⁷¹

Het eerste argument stelt dat de stichting niet kan worden opgenomen in de fiscale eenheid, omdat zij beperkt belastingplichtig is. Hierdoor zou latere heffing niet verzekerd zijn. Dit laatste is volgens de auteurs Özbas en Stevens onjuist, omdat de beperkte belastingplicht niet zodanige complicaties op hoeft te roepen dat deelname aan de fiscale eenheid onmogelijk is.⁷² De beperkte belastingplicht van stichtingen leidt er alleen toe dat sprake is van een belaste en onbelaste sfeer. De vrees zou bestaan dat door de mogelijkheid tot tax planning tussen deze sferen de zekerheid tot heffing verloren gaat. Tussen deze sferen dient volgens de auteurs echter gebruik te worden gemaakt van het arm's length beginsel en toerekening van vermogensbestanddelen op basis van de regels van de vermogensetikettering. De winstdrainage die hieruit voort kan komen is volgens hen beperkt, omdat

⁶⁹ *Kamerstukken II* 2000/01, 26854, nr. 6, p. 35.

⁷⁰ Gedurende de rest van deze paragraaf wordt met stichting tevens de vereniging bedoeld, tenzij dit expliciet anders wordt aangegeven.

⁷¹ Van Willigenburg 2023/Vpb.2.9.2.B.c.

⁷² Özbas en Stevens 2013.

de meeste vermogensbestanddelen door hun aard en functie al in een bepaalde sfeer terecht komen.⁷³ Tevens kan worden bepaald dat uitsluitend een belastingplichtige stichting die de aandelen in haar dochtermaatschappij tot haar ondernemingsvermogen rekent een fiscale eenheid kan aangaan. Dit volgt uit een advies van de commissie ter bestudering van de fiscale eenheid.⁷⁴ Zij heeft in 1995 aangegeven dat zij geen redenen ziet tegen de uitbreiding van de fiscale eenheid met stichtingen als moedermaatschappij, omdat stichtingen belang kunnen hebben bij het vormen van een fiscale eenheid. De commissie stelt dat om ongewenste gevolgen te voorkomen moet worden voldaan aan twee voorwaarden. Ten eerste dient het gehele vermogen van de dochtermaatschappij tot het ondernemingsvermogen van de moedermaatschappij te worden gerekend. Ten tweede dienen alle eventuele vorderingen van de moedermaatschappij op de dochtermaatschappij tot het ondernemingsvermogen te worden gerekend. De aandelen worden dan altijd belast met vennootschapsbelasting.⁷⁵ Deze twee voorwaarden zouden als eis kunnen worden opgenomen in artikel 15 en verder kunnen worden uitgewerkt in het BFE 2003. Door dit te doen kan de wetgever zich verzekeren van belastingheffing. De wetgever kan er ook voor kiezen om stichtingen verplicht te laten opteren voor een volledige belastingplicht in plaats van het verplicht toerekenen van losse bestandsdelen tot het ondernemingsvermogen als zij deel uit wil maken van een fiscale eenheid. De wetgever kan dit doen door aan te sluiten bij de twee situaties waarin nu al sprake is van een volledige belastingplicht.⁷⁶ De eerste situatie is de optie uit artikel 2 lid 10 Wet VPB 1969. Dit artikel maakt het voor culturele instellingen mogelijk om te opteren voor een volledige belastingplicht. De tweede situatie volgt uit de jurisprudentie.⁷⁷ Hierin is bepaald dat wanneer een stichting als doelstelling alleen het verrichten van ondernemingsactiviteiten heeft deze wordt aangemerkt als volledig belastingplichtig, omdat geen privésfeer aanwezig is. Wanneer dit gebeurde was dit altijd in het belang van de fiscus.⁷⁸ De wetgever kan om een fiscale eenheid voor stichtingen mogelijk te maken een verplichting opleggen tot het invoeren van een integrale belastingplicht. Wanneer de wetgever hiervoor kiest vallen alle bestandsdelen automatisch onder het ondernemingsvermogen, waardoor alle bestandsdelen worden betrokken in de belastingheffing.

Het tweede argument over de aard van de stichting en vereniging dat door de staatssecretaris wordt gegeven is tevens onjuist. Het feit dat een stichting een uitkeringsverbod kent, betekent volgens Hamers, Schwarz en Zaman niet dat deze niet gericht kan zijn op het behalen van winst.⁷⁹ Dit is terug

⁷³ Özbas en Stevens 2013.

⁷⁴ Bavinck 1995, p. 46-47.

⁷⁵ Van Houte 2009, p. 260.

⁷⁶ Van de Streek 2023/Vpb.1.0.4.c.

⁷⁷ HR 12 februari 1986, nr. 23 245, ECLI:NL:HR:1986:AW8100.

⁷⁸ Van de Streek 2023/Vpb.1.0.4.c.

⁷⁹ Hamers, Schwarz en Zaman 2013, p. 55.

te zien in het feit dat een ondernemende stichting belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting op grond van Artikel 4 sub a Wet VPB 1969 met als doel om ongelijke concurrentieverstorings te gaan. Het feit dat een stichting geen deel uit kan maken van een fiscale eenheid en naamloze en besloten vennootschappen wel, lijkt volgens Özbas en Stevens juist voor concurrentieverstoring te zorgen.⁸⁰

Het derde argument dat stelt dat het toelaten van de stichting leidt tot complexe en ongewenste duidingsproblematiek ten opzichte van vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen is ook onjuist. Wanneer de Nederlandse wetgever ertoe beslist om naar Nederlands recht opgerichte stichtingen toe te laten tot de fiscale eenheid dan is deze inderdaad op basis van Europese regelgeving verplicht om gelijksoortige buitenlandse stichtingen toe te laten tot de fiscale eenheid.⁸¹ ⁸² Voor buitenlandse lichamen die overeenkomsten tonen met de naamloze of besloten vennootschap zijn in artikel 3 BFE 2003 vereisten opgenomen waaraan deze dienen te voldoen. Deze vereisten zijn dat de buitenlandse lichamen geheel, in gelijke of evenredige delen, in aandelenkapitaal verdeeld moeten zijn, dat de kapitaalverschaffers van deze lichamen niet verder aansprakelijk zijn dan tot het bedrag dat op hun aandelen in het lichaam is gestort en dat alle kapitaalverschaffers in beginsel stemrecht hebben overeenkomstig hun aandeel in het kapitaal van het lichaam. Op het moment dat de stichting wordt toegelaten tot de fiscale eenheid kan de wetgever deze bepaling uitbreiden met criteria waaraan een met een stichting of vereniging vergelijkbaar buitenlands lichaam zou moeten voldoen om overeen te komen met de Nederlandse stichting of vereniging. Hierbij kan worden gedacht aan criteria omtrent de rechtspersoonlijkheid, het uitkeringsverbod, het vereiste tot het voeren van een onderneming en expliciet voor stichtingen tevens het vereiste dat geen sprake mag zijn van leden.⁸³ In het begin van mijn scriptie heb aangegeven dat ik niet in zou gaan op naar buitenlands recht opgerichte lichamen die in Nederland gevestigd zijn. Toch wil ik dit punt hier aanhalen, omdat dit een belangrijk argument is waarom naar Nederlands recht opgerichte lichamen zoals de stichting niet in de fiscale eenheid kunnen worden opgenomen.⁸⁴ De argumenten die de staatssecretaris heeft gegeven houden dus geen stand. Dit betekent dat de stichting en vereniging als moedermaatschappij een fiscale eenheid zouden moeten kunnen vormen op het moment dat zij 95% of meer van de aandelen in een dochtermaatschappij houden.

⁸⁰ Özbas en Stevens 2013.

⁸¹ Artikel 49 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie garandeert het recht van vrije vestiging tussen de lidstaten. Uit verschillende uitspraken van het Europees Hof van Justitie is deze verplichting ontstaan.

⁸² De Roos e.a. 2014/5.5.1.

⁸³ Özbas en Stevens 2013.

⁸⁴ Hoe deze vereisten concreet vorm moeten krijgen valt daarom ook buiten het bestek van dit onderzoek.

4.3 De open commanditaire vennootschap als moedermaatschappij

De commanditaire vennootschap is voor het gedeelte dat de beherende vennoot betreft transparant voor de heffing van vennootschapsbelasting, terwijl de commanditaire vennoot wel vennootschapsbelasting af dient te dragen over zijn aandeel in de winst. In het verleden kende het Besluit op de Winstbelasting de mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen een commanditaire vennootschap als moedermaatschappij en een naamloze vennootschap.⁸⁵ Met de invoering van de Wet VPB 1969 is deze optie verdwenen. Onder de huidige wetgeving is in het verleden door de staatssecretaris goedgekeurd dat een lichaam dat commanditair vennoot is in een commanditaire vennootschap die een aandelenbezit in een dochtermaatschappij bezit, een fiscale eenheid met die dochter kan aangaan. Dit kan slechts indien het lichaam dat commanditaire vennoot is zelf voor ten minste 95% van de juridisch en economisch eigendom van het aandelenbezit in de dochter heeft.⁸⁶ In het geval de beherende vennoot de juridische en economische eigendom van de commanditaire vennootschap houdt, is de fiscale eenheid in de ogen van staatssecretaris niet mogelijk.⁸⁷ Kijkend naar de positie van de commanditaire vennootschap binnen de Wet VPB 1969 en de wetsgeschiedenis van de fiscale eenheid lijkt het mogelijk om een commanditaire vennootschap als moedermaatschappij deel uit te laten maken van een fiscale eenheid. Dit zal dan alleen kunnen in het geval de commanditaire vennoot is gerechtigd tot 95% van de aandelen van de gehouden vennootschap, omdat alleen het gedeelte van de commanditaire vennootschap dat toebehoort aan de commanditaire vennoot belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting.

4.4 Het fonds voor gemene rekening als moedermaatschappij

Het fonds voor gemene rekening kent zoals eerder aangegeven geen civielrechtelijke kwalificatie, geen in aandelen te verdelen kapitaal en heeft een ander winstregime. Dit leidt ertoe dat een fiscale eenheid tussen een fonds voor gemene rekening en bijvoorbeeld een besloten vennootschap niet mogelijk is. Dit komt doordat een fonds voor gemene rekening veelal de status van een fiscale beleggingsinstelling heeft. Daardoor niet voldaan kan worden aan het vereiste van artikel 15 lid 4 sub b Wet VPB 1969 ten overstaande van lichamen die de status van een fiscale beleggingsinstelling niet hebben.⁸⁸ In 1974 gaf de vereniging voor belastingwetenschap al aan dat een fiscale eenheid tussen fondsen voor gemene rekening wenselijk is, maar dat wel gelijke regels met betrekking tot de winst moeten gelden.⁸⁹ Een tiental jaren later heeft de Raad van State naar aanleiding van Kamervragen advies uitgebracht over de mogelijkheid om een fiscale eenheid tussen twee fondsen voor gemene rekening toe te staan. De Raad van State stelde evenals de commissie dat dit door Nederlandse belastingplichtigen wenselijk

⁸⁵ Artikel 26bis jo. artikel 1 Besluit op de Winstbelasting 1940.

⁸⁶ Kamerstukken I 2002/03, 26854, nr.45a, p. 4.

⁸⁷ Stevens 2007.

⁸⁸ Heithuis 2019, p. 27.

⁸⁹ Van Leeuwe 1974, p. 27-28.

kan worden geacht. De Raad adviseerde daarom destijds de redenen voor uitsluiting van het fonds voor gemene rekening toe te lichten.⁹⁰ Als reactie hierop stelde de staatssecretaris zich op het standpunt dat als gevolg van de internationale doorwerking vast zou moeten komen te staan welke buitenlandse rechtsvormen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met het fonds voor gemene rekening. Dit zou gezien het specifieke karakter van dit lichaam leiden tot complexe en daarmee ongewenste duidingsproblematiek ten aanzien van vergelijkbare buitenlandse lichamen. De zienswijze van de staatssecretaris op deze duidingsproblematiek heeft er waarschijnlijk voor gezorgd dat dit niet verder is onderzocht.⁹¹ De Tweede Kamer heeft zich hierbij neergelegd. De weg naar een fiscale eenheid tussen twee Nederlandse fondsen voor gemene rekening lijkt echter open te staan, mede vanwege het feit dat tussen deze fondsen dezelfde winstbepalingen gelden. Een fiscale eenheid voor fondsen van gemene rekening zou naar mijn idee dan ook alleen mogelijk moeten zijn tussen twee fondsen voor gemene rekening. Dit zou dan op eenzelfde wijze geregeld kunnen worden als nu voor coöperaties het geval is in artikel 15a Wet VPB. De wetgever heeft ook hier de optie om in het BFE 2003 voorwaarden op te nemen die de kenmerken waaraan een buitenlands fonds dient de voldoen weergeven.⁹²

4.5 Conclusie

De complexe en ongewenste duidingsproblematiek ten opzichte van vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen is een meermaals aangevoerde reden om geen andere soorten rechtsvormen tot de fiscale eenheid toe te laten. Dit probleem is op te lossen door duidelijk aan te geven aan welke voorwaarden deze buitenlandse rechtsvormen moeten voldoen om toe te kunnen treden. Als de wetgever dit doet dan is het mogelijk voor de stichting en de vereniging om als moedermaatschappij deel uit te kunnen maken van de fiscale eenheid, mits in de wet wordt opgenomen dat de aandelen, het vermogen en de onderlinge vorderingen aan het ondernemingsvermogen worden toegerekend of wanneer een verplichte integrale belastingplicht wordt ingevoerd. Een commanditaire vennootschap kan optreden als moedermaatschappij wanneer de contractuele winstverdeling aan de zijde van de commanditaire vennoot groter is dan of gelijk aan 95%. Tenslotte is het mogelijk om tussen twee fondsen van gemene rekening een fiscale eenheid te vormen, omdat tussen deze dezelfde bepalingen voor winstbepaling van toepassing zijn.

⁹⁰ Kamerstukken II 1999/2000, 26854, nr. A, p. 10.

⁹¹ Van Willigenburg 2023/Vpb.2.9.2.B.c.

⁹² Hoe deze vereisten concreet vorm moeten krijgen valt buiten het bestek van dit onderzoek.

Hoofdstuk 5 Subjecten die als dochtermaatschappij kunnen optreden

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzocht welke nog niet in artikel 15 lid 4 sub e Wet VPB 1969 genoemde subjecten deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid als dochtermaatschappij. De stichting, de vereniging en de commanditaire vennootschap kennen geen in aandelen te verdelen kapitaal. Daarom wordt gekeken in hoeverre voor het bezitsvereiste aansluiting kan worden gevonden bij het groepsbegrip binnen het jaarrekeningenrecht en/of bij de fiscale eenheid binnen de omzetbelasting. Op deze wijze kan bepaald worden of een subject ook als dochtermaatschappij kan worden opgenomen in de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Daarnaast wordt onderzocht waarom de coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij en de woningcoöperatie momenteel geen deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid als dochtermaatschappij.

5.2 Aansluiting bij het groepsbegrip binnen het jaarrekeningenrecht

Het jaarrekeningenrecht gaat over de formele vereisten waaraan een jaarrekening dient te voldoen. Binnen het jaarrekeningenrecht bestaat de mogelijkheid om als groep op te treden. Wanneer maatschappijen als groep optreden dan wordt door de juridische grenzen van de maatschappijen gekeken en wordt het geheel aan maatschappijen als één onderneming gezien.⁹³ Artikel 24b van boek 2 BW stelt dat een groep een economische eenheid is waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden en dat een groepsmaatschappij rechtspersonen en vennootschappen zijn die met elkaar in een groep zijn verbonden. Hieruit blijkt dat alle rechtspersonen uit boek 2 BW evenals de commanditaire vennootschap deel uit kunnen maken van een groep en daarmee van een groepsmaatschappij.⁹⁴ De elementen die nodig zijn om te kunnen spreken van een groepsmaatschappij zijn organisatorische verbondenheid, centrale leiding en economische eenheid. Om te kunnen spreken van organisatorische verbondenheid dient er sprake te zijn van een zekere mate van integratie binnen een groep. Dit kan tot stand komen door de aanwezigheid van bepaalde zeggenschapsrechten, waardoor een economische eenheid tot stand komt. Daarnaast kan dit ontstaan als gevolg van juridische verbondenheid door middel van kapitaaldeelname, lidmaatschapsrechten of een overeenkomst die zeggenschap mogelijk maakt. Ook kan door een feitelijke grondslag sprake zijn van organisatorische verbondenheid wanneer bijvoorbeeld sprake is van een centrale administratie, centraal personeelsbeleid, centrale financiering, gestructureerd overleg of lidmaatschap van organen waardoor dubbelfuncties optreden.⁹⁵ Het vereiste van centrale leiding kan verschillende vormen aannemen.⁹⁶ Zo kan het zijn dat sprake is van vergaande integratie van rechtspersonen, maar ook dat

⁹³ Beckman 2013, p. 210.

⁹⁴ Bartman, Dorresteyn en Olaerts 2020/2.2.1.

⁹⁵ Bartman, Dorresteyn en Olaerts 2020/2.2.1.

⁹⁶ Bartman, Dorresteyn en Olaerts 2020/2.2.1.

met meer autonomie bestuurd wordt. Het is in elk geval van belang dat er sprake is van een gezamenlijke strategie en hiërarchie, die gevoerd en afgedwongen kan worden. De leiding van een concern kan een concernstrategie opstellen, waarna deze door het hele concern wordt uitgevoerd. Dit zou ertoe moeten leiden dat een economische eenheid ontstaat. Een economische eenheid wordt aanwezig geacht als tussen de in een groep verbonden rechtspersonen economische samenhang bestaat. Hierbinnen is niet de juridische groepsstructuur bepalend, maar het organisatorische geheel dat naar continuïteit streeft.⁹⁷ Wanneer het groepsbegrip binnen het jaarrekeningenrecht wordt vergeleken met de fiscale eenheid dan valt op dat rechtspersonen en vennootschappen sneller voldoen aan de kenmerken van het groepsbegrip dan aan de kenmerken van de fiscale eenheid.

5.3 Aansluiting bij de fiscale eenheid in de omzetbelasting

Net als de vennootschapsbelasting kent ook de omzetbelasting de figuur van de fiscale eenheid. Artikel 7 lid 4 Wet OB 1968 stelt dat natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR die op grond van dit artikel ondernemer zijn, in Nederland wonen of gevestigd zijn dan wel een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch zodanig verweven zijn, al dan niet op verzoek, als een ondernemer worden aangemerkt. Artikel 3 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 stelt vervolgens dat de fiscale eenheid in de plaats treedt van de natuurlijke personen en lichamen. Dit heeft als gevolg dat interne handelingen buiten het bereik van de omzetbelasting blijven.⁹⁸ De Wet OB 1968 stelt geen eisen aan de rechtsvorm die een subject dient te hebben. Het enige vereiste waaraan een subject dient te voldoen volgt uit artikel 11 van de btw-richtlijn. Dit artikel stelt dat het subject als juridisch zelfstandige belastingplichtige moet worden gezien voor de wet OB 1968 en moet voldoen aan de eis van financiële, organisatorische en economische verwevenheid. Er is sprake van financiële verworvenheid indien een lichaam voor meer dan 50% deelneemt in het bedrijfskapitaal van een ander lichaam.⁹⁹ Wanneer dit niet mogelijk is, omdat een rechtspersoon geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, dient sprake te zijn van financiële gedragingen of een financiële positie van het ene lichaam die rechtstreeks afhankelijk van, dan wel rechtstreeks van invloed is op de financiële positie van het andere lichaam.¹⁰⁰ Er is sprake van een organisatorische verwevenheid wanneer de bestuursfuncties in de verschillende onderdelen van de fiscale eenheid worden uitgeoefend door eenzelfde persoon, dan wel eenzelfde groep van personen. Het is van belang dat de juridische zelfstandige personen onder één leiding staan.¹⁰¹ Tenslotte moet er sprake zijn van economische verwevenheid. Dit is het geval wanneer de klantenkring hetzelfde is. Wanneer deze klantenkring niet

⁹⁷ Beckman 2013, p. 210.

⁹⁸ Van Hilten en Kesteren 2020, p. 97.

⁹⁹ Van Hilten en van Kesteren 2020, p. 103-104.

¹⁰⁰ HR 30 mei 1990, nr. 25.722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297.

¹⁰¹ Van Hilten en van Kesteren 2020, p. 104.

volledig hetzelfde is dan hoeft dit niet in de weg te staan aan het vormen van een fiscale eenheid, omdat deze kleine verschillen van ondergeschikt belang zijn.¹⁰² De voorwaarden zoals hierboven beschreven verschillen wezenlijk van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting. Desalniettemin zou voor de te onderzoeken rechtsvormen aansluiting kunnen worden gezocht bij de fiscale eenheid in de omzetbelasting, omdat deze voor alle rechtsvormen toepasbaar is en omdat deze voor de economische en juridische eigendom andere voorwaarden kent door middel van de financiële, economische en organisatorische verwevenheid. Deze voorwaarden kunnen het bezitsvereiste van artikel 15 lid 1 Wet VPB 1969 mogelijk vervangen.

5.4 De stichting en vereniging als dochtermaatschappij

Om te kunnen vaststellen of de stichting en vereniging als dochtermaatschappij toegelaten kunnen worden tot de fiscale eenheid dient een oplossing gevonden te worden voor het bezitsvereiste. De stichting en vereniging hebben namelijk geen in aandelen te verdelen kapitaal.¹⁰³ De oplossing hiervoor kan ten eerste worden gevonden in het groepsbegrip binnen het jaarrekeningenrecht uit artikel 24b van boek 2 BW. De bijbehorende richtlijnen voor de jaarverslaggeving bevatten in RJ 640 de regels voor organisaties die niet als primaire doelstelling het behalen van winst hebben, maar primair gericht zijn op een kerkelijke, levensbeschouwelijke, maatschappelijke, charitatieve, culturele of wetenschappelijke doelstelling, of anderszins een maatschappelijk doel of algemeen nut nastreven.¹⁰⁴ Onder deze kwalificatie vallen stichtingen, omdat deze rechtsvormen bedoeld zijn voor het nastreven van bovengenoemde doelstellingen.¹⁰⁵ De volgende aanwijzingen duiden volgens het jaarrekeningenrecht op een voor stichtingen aanwezige groepsrelatie: het beschikken over de meerderheid van stemrechten in het bestuur of anderszins de mogelijkheid om hier doorslaggevende invloed op uit te oefenen; het kunnen benoemen of ontslaan van de meerderheid van de leden van het bestuur of gelijkwaardig bestuursorgaan van de andere entiteit; het kunnen uitbrengen van de meerderheid van stemrechten in de algemene vergadering; het beschikken over een vetorecht of de mogelijkheid om beslissingen te herroepen; de bevoegdheid om goedkeuring te verlenen voor het aanstellen, herbenoemen en ontslaan van functionarissen; het beschikken over bijzondere zeggenschapsrechten.¹⁰⁶ Op basis van deze criteria dient feitelijk te worden vastgesteld of sprake is van een groepsmaatschappij.¹⁰⁷ Hiermee kent het groepsbegrip een materiële invulling, terwijl de fiscale eenheid in de VPB de formele vereisten uit artikel 15 wet VPB 1969 kent. Dit leidt ertoe dat stichtingen makkelijker kunnen voldoen aan de voorwaarden die worden gesteld aan het groepsbegrip dan dat

¹⁰² Van Hilten en van Kesteren 2020, p. 105.

¹⁰³ Gedurende de rest van deze paragraaf wordt met stichting tevens de vereniging bedoeld, tenzij dit expliciet wordt aangegeven.

¹⁰⁴ RJ 2021/640.101.

¹⁰⁵ Hamers, Schwarz en Zaman 2013, p. 45-46.

¹⁰⁶ RJ 2021/640.502.

¹⁰⁷ RJ 2021/217.202.

vennootschappen, die nu al deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid, dit kunnen voor de voorwaarden die artikel 15 wet VPB 1969 stelt.¹⁰⁸

Ten tweede kan een oplossing voor het bezitsvereiste van artikel 15 wet VPB 1969 gevonden worden bij de financiële, organisatorische en economische verwevenheden van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Voor lichamen die niet uit in aandelen verdeeld kapitaal bestaan, zoals de stichting, geldt dat sprake is van financiële verwevenheid wanneer de financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk is van, dan wel rechtstreeks van invloed is op de financiële positie van het andere lichaam.¹⁰⁹ Dit zou ertoe kunnen leiden dat om toegelaten te worden tot de fiscale eenheid voor de omzetbelasting aan stichtingen hogere eisen worden gesteld dan aan vennootschappen die aan een aandelenbezit van 50% voldoende hebben. Voor een aandelenbezit is geen financiële afhankelijkheid nodig, terwijl de eis voor stichtingen dit wel stelt.¹¹⁰ De Hoge Raad heeft daarom expliciet genoemd dat het niet de bedoeling is dat voor stichtingen een verdergaande mate van financiële verwevenheid wordt geëist dan voor vennootschappen.¹¹¹ De eis van financiële verwevenheid zou de eis van economisch eigendom binnen de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting kunnen vervangen. De organisatorische verwevenheid wordt voor stichtingen op dezelfde manier vormgegeven als voor vennootschappen. Een moedermaatschappij zou door plaats te kunnen nemen in het bestuur van een dochterstichting het beleid van deze dochter kunnen bepalen. Ook zou zij de bevoegdheid kunnen krijgen om te beslissen over de benoeming en het ontslag van haar bestuursleden.¹¹² Op deze wijze staan de moeder en dochter onder één leiding en wordt voldaan aan de organisatorische verwevenheid. Dit vereiste kan dan het vereiste van juridisch eigendom en statutaire stemrechten invullen. De financiële en organisatorische verwevenheid lijken veelal overeen te komen met het dubbele bezitsvereiste in de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting dat stelt dat juridisch en economische eigendom vereist is voor het kunnen vormen van een fiscale eenheid. De economische verwevenheid is ten aanzien van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting dan ook een additionele eis.¹¹³ De economische verwevenheid zou dan ook niet opgenomen hoeven worden als eis voor het vormen van een fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting.

De regels zoals deze volgen uit het jaarrekeningenrecht en de fiscale eenheid voor de omzetbelasting zijn soepeler dan de regels die gelden voor de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting. Als

¹⁰⁸ Özbas en Stevens 2013.

¹⁰⁹ HR 30 mei 1990, nr. 25.722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297.

¹¹⁰ Özbas en Stevens 2013.

¹¹¹ HR 26 juni 2009, nr. 43872, ECLI:NL:PHR:2009:BF0401.

¹¹² Özbas en Stevens 2013.

¹¹³ Özbas en Stevens 2013.

additionele criteria kunnen daarom twee extra eisen worden opgenomen. Ten eerste de eis dat de moedermaatschappij van de fiscale eenheid het recht moet hebben om alle bestuurders van een dochtervennootschap te benoemen en te ontslaan.¹¹⁴ Op deze wijze kan worden voldaan aan het zeggenschaps criterium. Daarnaast kan door te stellen dat de moedermaatschappij gerechtigd moet zijn tot het liquidatiesaldo van de dochtermaatschappij het vermogens criterium worden ingevuld.¹¹⁵ Alle bovengenoemde eisen zouden samen de criteria kunnen vormen voor het toelaten van de stichting en vereniging als dochter tot de fiscale eenheid. Dat in deze situatie voor de stichting en vereniging andere eisen gelden dan voor de huidige rechtsvormen is naar mijn mening geen reden om het bezitsvereiste voor de huidige rechtsvormen aan te passen. Het zou uiteindelijk het doel moeten zijn dat deze, ook al verschillen de voorwaarden, eenzelfde effect moeten hebben als het bezitsvereiste. Dit neemt het probleem van het bezitsvereiste weg. De stichting en vereniging kennen echter een uitkeringsverbod. Hierdoor is het niet denkbaar dat een stichting geld uit zou kunnen keren aan een moedermaatschappij, omdat deze als een oprichter of bestuurder zal worden gezien. Een praktijksituatie waarin een stichting of vereniging als dochtermaatschappij onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid lijkt daarom bijna niet mogelijk. De vraag is of voor de geringe hoeveelheid situaties waarin dit wel mogelijk is een uitzondering moet komen op het formele bezitsvereiste van artikel 15 wet VPB 1969. Het hierboven geformuleerde bezitsvereiste dat meer afhankelijk is van de omstandigheden van het geval kan namelijk de rechtszekerheid verminderen en maakt het belastingstelsel gecompliceerder. Naar mijn mening wegen deze bezwaren niet op tegen de voordelen die het toelaten van een stichting of vereniging als dochter tot de fiscale eenheid heeft. De stichting of vereniging moet daarom niet worden toegelaten tot de fiscale eenheid.

5.5 De commanditaire vennootschap als dochtermaatschappij

Het toelaten van de commanditaire vennootschap als dochtermaatschappij tot de fiscale eenheid lijkt mogelijk te zijn wanneer men aansluit bij de parlementaire geschiedenis. In 2002 is tijdens een wetsbehandeling inzake de herziening van het fiscale eenheidsregime door de Eerste Kamer de vraag gesteld hoe belastingplichtigen om dienen te gaan met het bezitsvereiste van 95% bij aandelen die worden gehouden via een commanditaire vennootschap.¹¹⁶ De staatssecretaris gaf als antwoord dat als de aandelen in een dochtermaatschappij worden gehouden via een commanditaire vennootschap de juridische eigendom daarvan bij een of meer van de vennoten en niet bij de commanditaire vennootschap rust. Dit betekent dat in deze situatie alleen de vennoot die de juridische eigendom van ten minste 95% bezit en bovendien op grond van het contract gerechtigd is tot ten minste 95% van de

¹¹⁴ Özbas en Stevens 2013.

¹¹⁵ Özbas en Stevens 2013.

¹¹⁶ *Kamerstukken I* 2002/03, 26 854, nr. 45.

opbrengst/winst in de dochtermaatschappij, in aanmerking kan komen voor het vormen van een fiscale eenheid met die dochtermaatschappij.¹¹⁷ In deze situatie betreft het een constructie waarbij de commanditaire vennootschap als tussenmaatschappij fungeert. Ik ben van mening dat hetzelfde uitgangspunt voor de commanditaire vennootschap als dochtermaatschappij kan worden gehanteerd. De commanditaire vennootschap is belastingplichtig voor de wet VPB 1969, waardoor voldaan moet worden aan het bezitsvereiste van 95%. Hieraan wordt alleen voldaan als de commanditaire vennoot is gerechtigd tot 95% van het juridisch eigendom en de winst. De hierboven beschreven constructie waarbij een moedermaatschappij via een commanditaire vennootschap aandelen hield in een dochtermaatschappij is in het verleden goedgekeurd.¹¹⁸ Het zou naar mijns inziens daarom geen probleem moeten zijn om de commanditaire vennootschap als dochter toe te laten, mits de commanditaire vennoot 95% van de juridisch eigendom bezit en tot ten minste 95% van de winst gerechtigd is. Het gedeelte van de balans dat toekomt aan de commanditaire vennoot wordt in dit geval opgenomen in de geconsolideerde balans van de moederverenootschap, zijnde een besloten of naamloze vennootschap. Het is de vraag in hoeverre er in de praktijk sprake zal zijn van een commanditaire vennootschap waarbij een commanditaire vennoot 95% van het juridisch en economisch eigendom bezit. Theoretisch betekent dit dat het mogelijk is om de commanditaire vennootschap toe te laten tot de fiscale eenheid. De voorwaarden zorgen ervoor dat dit praktisch nauwelijks zal gebeuren.

5.6 De coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij en woningcoöperatie als dochtermaatschappij

De coöperatie is een ondernemingsvorm waarbij leden zich aansluiten, zodat deze leden kunnen worden voorzien in hun stoffelijke behoeftes.¹¹⁹ De coöperatie voorziet in de behoefte van haar leden en keert winst aan haar uit. Binnen het huidige regime kan een coöperatie alleen als dochtermaatschappij deel uit maken van een fiscale eenheid in het geval de moedermaatschappij ook een coöperatie is. Dit volgt uit artikel 15a wet VPB. Uit kamerstukken die betrekking hebben op de invoering van artikel 15a wet VPB blijkt dat de wetgever strenge eisen heeft gesteld aan de invoering van dit regime.¹²⁰ Het ontbreken van de eis dat alle dochtercoöperaties in de fiscale eenheid dienen te worden opgenomen zou volgens de Raad van State de eenheidsgedachte illusoir maken en daarmee de rechtvaardiging van een fiscale eenheid wegnemen. Vanwege de hoge en afwijkende eisen en het afwijkende winstregime is het niet mogelijk om de coöperatie als dochtermaatschappij deel uit te laten maken van een fiscale eenheid met andere soorten rechtsvormen. Het winstregime van de coöperatie

¹¹⁷ *Kamerstukken I* 2002/03, 26 854, nr. 45a.

¹¹⁸ Stevens 2007.

¹¹⁹ Kroeze, Timmerman en Wezeman 2019, p. 15.

¹²⁰ *Kamerstukken II* 1987-1988, 20521 nr. B, p. 2-3.

wijkt af, omdat de winst bestaat uit de verzelfstandigde winst en de verlengstukwinst.¹²¹ De verzelfstandigde winst bestaat uit resultaten van transacties met niet-leden of ondernemingen van niet-leden. De verlengstukwinst is de winst die ontstaat door het samenvoegen van de resultaten van leden. Deze winst wordt niet belast bij de coöperatie. Om belastingheffing van de coöperatie in goede banen te leiden zijn in artikel 9 lid 1 g, 9 lid 2 en artikel 10 lid 1 c afwijkende winstbepaling opgenomen.

De onderlinge waarborgmaatschappij heeft als doel om met haar leden verzekeringsovereenkomsten te sluiten, een en ander in het verzekeringsbedrijf dat zij te dien einde ten behoeve van haar leden uitoefent. Dit volgt uit artikel 53 lid 2 boek 2 BW. De onderlinge waarborgmaatschappij is verplicht om het verzekeringsbedrijf zelf uit te voeren.¹²² Dit heeft ertoe geleid dat in de loop der jaren vooral houdstercoöperaties zijn opgericht met daaronder een of meerdere naamloze vennootschap(pen) die het bedrijf uitoefende. Op deze wijze kon eenzelfde structuur worden behouden ten aanzien van de uitkeringen aan leden en ontstond de mogelijkheid om delen van de maatschappij onder te brengen in dochterondernemingen.¹²³ Het aantal ingeschreven onderlinge waarborgmaatschappijen bedroeg daardoor in 2012 nog maar 360.¹²⁴ In 2023 bedraagt dit aantal op basis van het register van verzekeraars nog maar 37.¹²⁵ Het lage aantal onderlinge waarborgmaatschappijen en het feit dat ik in de literatuur geen argumenten heb gevonden die stellen dat de onderlinge waarborgmaatschappij als dochter zou moeten worden toegelaten heeft tot gevolg dat het geen nut heeft om te onderzoeken of de onderlinge waarborgmaatschappij deel uit kan maken als dochter van fiscale eenheid.

Artikel 18a lid 1 van de Woningwet definieert een woningcoöperatie als een vereniging met volledige rechtsbevoegdheid die zich ten doel stelt om haar leden in staat te stellen zelfstandig te voorzien in het beheer en onderhoud van de door hen bewoonde woongelegenheden en de direct daaraan grenzende omgeving. Artikel 19 lid 1 van de Woningwet geeft de Minister van Binnenlandse Zaken de bevoegdheid om verenigingen met volledige rechtsbevoegdheid en stichtingen die zich ten doel stellen uitsluitend op het gebied van de volkshuisvesting werkzaam te zijn en beogen hun financiële middelen uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting in te zetten, toe te laten als instellingen, uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam. Waar het voor de woningcoöperatie als moeder van belang is om dochtervennootschappen te kunnen houden is het niet van belang dat de woningcoöperatie zelf deel uitmaakt van de fiscale eenheid, omdat zij geen winsttoegmerk hebben. Op grond hiervan lijkt het niet noodzakelijk om deze als dochter in een fiscale eenheid toe te laten.

¹²¹ Coebergh 2023/Vpb.2.2.0.l.c2.

¹²² Hamers, Schwarz en Zaman 2013, p.336.

¹²³ Hamers, Schwarz en Zaman 2013, p.336.

¹²⁴ Hamers, Schwarz en Zaman 2013, p.336.

¹²⁵ Register van verzekeraars, <https://www.dnb.nl/openbaar-register/register-van-verzekeraars/?s=onderlinge&p=1&l=10&rc=V0ZUVkU>, geraadpleegd op 23 juni 2023.

5.7 Conclusie

Het feit dat de stichting, de vereniging en de commanditaire vennootschap geen in aandelen verdeeld kapitaal kennen staat niet in de weg om deze deel uit te laten maken van de fiscale eenheid. Voor de stichting en de vereniging kan aansluiting worden gevonden bij de materiële invulling van het groepsbegrip binnen het jaarrekeningenrecht en de financiële en organisatorische verwevenheden binnen de fiscale eenheid voor de omzetbelasting. In de praktijk is er echter onvoldoende noodzaak om deze toe te laten vanwege het uitkeringsverbod. Voor de commanditaire vennootschap kan aansluiting worden gevonden bij de contractuele winstverdeling die geldt tussen de beherende en commanditaire vennoten. Voor de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij en de woningcoöperatie is het niet mogelijk om als dochtermaatschappij deel uit te maken van een fiscale eenheid. Dit vanwege het feit dat hier geen behoefte aan is en in het geval van de onderlinge waarborgmaatschappij ook vanwege het lage aantal.

Hoofdstuk 6 Conclusie

De fiscale eenheid kent een wisselvallige geschiedenis wat betreft het aantal soorten toegelaten rechtsvormen. Bij de introductie in 1940 werden de naamloze en commanditaire vennootschap, de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij en andere verenigingen die een bedrijf uitvoerden toegelaten als moedermaatschappij om met een naamloze vennootschap als dochtermaatschappij een fiscale eenheid te kunnen vormen. Met de invoering van de Wet VPB 1969 werd de fiscale eenheid enkel nog mogelijk tussen twee of meer naamloze vennootschappen. Het inperken van de toegelaten rechtsvormen vanwege het behoefteargument leek een te voorbarige conclusie, omdat in de loop der jaren de coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij opnieuw werden toegelaten. Daarnaast werd de fiscale eenheid opengesteld voor woningcoöperaties en de in 1971 in het leven geroepen besloten vennootschap. Met deze uitbreidingen voldeed de wetgever echter nog niet aan alle wensen. In de loop der jaren kwam steeds vaker de vraag op waarom stichtingen, verenigingen, commanditaire vennootschappen en fondsen voor gemene rekening geen deel uit konden maken van de fiscale eenheid, omdat de behoefte tot het vormen van een fiscale eenheid voor deze subjecten groeide. Daarom werd meerdere malen geadviseerd om de fiscale eenheid uit te breiden. De wetgever gaf hier geen gehoor aan.

Op basis van de zeven vereisten voor het vormen van een fiscale eenheid uit artikel 15 Wet VPB 1969 blijkt dat niet aan elk vereiste om te mogen deelnemen aan de fiscale eenheid door elk type subject kan worden voldaan. Ten aanzien van de vereisten voor een gelijklopend boekjaar, het indienen van een verzoek bij de inspecteur, het in Nederland gevestigd moeten zijn en het niet mogen houden van voorraaddochters doen zich geen problemen voor. Ten aanzien van het bezitsvereiste en de gelijke bepalingen voor winstbepaling zijn deze er wel. Aan het bezitsvereiste kan door de stichting, de vereniging, de commanditaire vennootschap en het fonds voor gemene rekening niet worden voldaan, omdat zij geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben. Aan de gelijke bepalingen voor winstbepaling kan niet worden voldaan door het fonds voor gemene rekening, omdat dit een beleggingsregime kent. Stichtingen en verenigingen kennen wel gelijke winstbepalingen, maar bij deze moet wel de zekerheid zijn tot latere heffing. Een vereiste dat niet uit artikel 15 Wet VPB 1969 volgt, maar dat wel van belang is voor het toelaten van nieuwe subjecten tot de fiscale eenheid is dat vergelijkbare buitenlandse lichamen die in Nederland gevestigd zijn ook onderdeel uit moeten kunnen maken van de fiscale eenheid. Dit is de voornaamste reden van de staatssecretaris om de fiscale eenheid niet verder uit te breiden. Hij stelt dat vanwege complexe en ongewenste duidingsproblematiek ten aanzien van buitenlandse lichamen het niet mogelijk is om de fiscale eenheid verder uit te breiden.

Het antwoord op de hoofdvraag 'Van welke niet in artikel 15 lid 4 d en e genoemde subjecten uit de Wet VPB 1969 zou het wenselijk zijn dat ze deel uit kunnen maken van het fiscale eenheidsregime?' is als volgt:

Uit het onderzoek blijkt dat het mogelijk is om de stichting, de vereniging, de commanditaire vennootschap en het fonds voor gemene rekening toe te laten als moedermaatschappij tot de fiscale eenheid. Om dit mogelijk te maken dienen extra vereisten te worden opgenomen in de wet. Op deze manier gaat geen belasting verloren en kunnen ook vergelijkbare buitenlandse lichamen deelnemen. Voor de stichting en vereniging dient opgenomen te worden dat de aandelen, de onderlinge vorderingen en het vermogen verplicht tot het ondernemingsvermogen worden gerekend, zodat deze binnen het belastingplichtige gedeelte van het lichaam vallen of moet een verplichte integrale belastingplicht worden ingevoerd. Voor commanditaire vennootschappen dient te worden opgenomen dat de commanditaire vennoot voor tenminste 95% tot de winst gerechtigd is, omdat alleen de commanditaire vennoot belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Voor fondsen voor gemene rekening geldt dat alleen een fiscale eenheid tussen twee fondsen voor gemene rekening mogelijk is, omdat alleen dan kan worden voldaan aan het vereiste van gelijke winstbepalingen. Voor alle nieuw toe te voegen subjecten dienen daarnaast regels te worden opgenomen waarin de vereisten voor vergelijkbare buitenlandse lichamen worden vastgesteld.

Voor de stichting en de vereniging geldt dat deze geen deel uit zouden moeten kunnen maken als dochtermaatschappij van een fiscale eenheid. Hoewel ik in mijn scriptie een oplossing heb gevonden voor het feit dat deze rechtsvormen geen in aandelen verdeeld kapitaal kennen door aansluiting te vinden bij het groepsbegrip binnen het jaarrekeningenrecht en de fiscale eenheid voor de omzetbelasting, geldt dat er in de praktijk bijna geen noodzaak voor is. Voor de commanditaire vennootschap is het mogelijk om aan te sluiten bij de contractuele winstverdeling. Echter zorgt het bezitsvereiste dat stelt dat de commanditaire vennoot gerechtigd moet zijn tot 95% van het juridisch eigendom en de winst ervoor dat dit in de praktijk onrealistisch is. Voor de coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij en de woningcoöperatie is het vanwege hun aard niet mogelijk om deel uit te maken van de fiscale eenheid als dochter. Daarnaast geldt dat het voor de onderlinge waarborgmaatschappij vanwege het geringe aantal geen nut heeft om dit te onderzoeken.

Ik heb aangetoond dat uitbreiding van de fiscale eenheid mogelijk en wenselijk is. Verder onderzoek naar uitbreiding van de fiscale eenheid is daarom wenselijk. Daarnaast is het de taak aan de wetgever om waar nodig de fiscale eenheid uit te breiden.

Literatuurlijst

Boeken

Barneveld 2014

J. Barneveld, 'Financiering en vermogensonttrekking door aandeelhouders. Een studie naar de grenzen aan de financieringsvrijheid van aandeelhouders in besloten verhoudingen naar Amerikaans, Duits en Nederlands recht (Serie Van der Heijden Instituut nr. 120) (diss. Amsterdam UvA)', Deventer: Kluwer 2014.

Bartman, Dorresteyn en Olaerts 2020

S. Bartman, A. Dorresteyn, M. Olaerts, 'Van het concern', Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Bavinck 1995

C. Bavinck, 'Fiscale eenheid VPB: Rapport van de commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969', Deventer: Kluwer 1969.

Beckman 2013

H. Beckman, 'Hoofdpijnen van het jaarrekeningenrecht in Nederland', Deventer: Kluwer 2013.

Bouwman en Boer 2021

J. Bouwman, M. Boer, 'Wegwijs in de Vennootschapsbelasting', SDU uitgevers 2021.

Van der Burgt 2023

G. van der Burgt, Vpb.2.5.1.B.d, 'Vereiste 4. Voor het bepalen van de winst zijn bij beide belastingplichtigen dezelfde bepalingen van toepassing', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), Cursus Belastingrecht, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Coebergh 2023

B. Coebergh, Vpb.2.2.0.I.c2, 'De samenstelling van het belastingobject van de coöperatie', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), Cursus Belastingrecht, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Van Doesum 2009

A. van Doesum, 'Contractuele samenwerkingsverbanden in de vennootschapsbelasting in de BTW (Fiscale monografieën, nr. 133)(diss. Tilburg)', Deventer: Kluwer 2009.

Van Dun 1996

M. van Dun, 'Fiscale aspecten van aandelen-vennootschappen met een dubbele vestigingsplaats', Deventer: Kluwer 1996.

Elsweier 2018

F.J. Elsweier, 'Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen. Rechtsregels uit de Duitse Körperschaftsteuer en Gewerbesteuer als inspiratiebron voor de Nederlandse vennootschapsbelasting (Fiscale Monografieën nr. 153) (Diss. Tilburg)', Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Hamers, Schwarz en Zaman 2013

J. Hamers, C. Schwarz, D. Zaman, 'Handboek stichtingen en verenigingen', Zutphen: Uitgeverij Paris 2013.

Heithuis 2019

E. Heithuis, 'Compendium vennootschapsbelasting', Deventer: Wolter Kluwer 2019.

Van Hilten en van Kesteren 2020

M. van Hilten, H. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Van Houte 2009

C. van Houte, 'De stichting in het Nederlandse belastingrecht (FM nr. 69)', Deventer: Kluwer 2009.

Kroeze, Timmerman en Wezeman 2019

M. Kroeze, L. Timmerman, J. Wezeman, 'De kern van het ondernemingsrecht', Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Van Leeuwe 1974

M. van Leeuwe, 'Fiscale problemen rondom fusies: Rapport van de Commissie voor de bestudering van de fiscale problemen rondom fusies', Deventer: Kluwer 1974.

Van de Streek 2023

J. van de Streek, Vpb.1.0.4.a, 'Algemene opmerkingen over de beperkte belastingplicht van stichtingen en verenigingen', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Van de Streek 2023

J. van de Streek, Vpb.1.0.4.c, 'Volledig belaste stichting of vereniging', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Vleggeert 2009

J. Vleggeert 'Aftrekbeperkingen van de rente in het internationale belastingrecht (Fiscale monografieën, nr. 132) (diss. Leiden)', Deventer: Kluwer 2009.

Van Willigenburg 2023

F. van Willigenburg, Vpb.2.9.2.B.c., 'Geen uitbreiding van de fiscale eenheid tot stichtingen en verenigingen', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Tijdschriften**Lohuis 2011**

H. Lohuis, 'Besluit over fiscale eenheid', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2011/321.

Van Maurik 2017

A. van Maurik, 'De criteria voor een 'open' fonds voor gemene rekening', *Kwartaalbericht Estate Planning (KWEPE)*, 2017/1.

Özbas en Stevens 2013

N. Özbas, S. Stevens, 'Een pleidooi voor een fiscale eenheid VPB voor stichtingen', *Weekblad Fiscaal Recht*, 2013/1248.

Stevens 2007

A. Stevens, 'Wetsvoorstel Invoeringswettitel 7.13 BW: enige vennootschapsbelastingaspecten', *Weekblad Fiscaal Recht*, 2007/819.

Stoop 1967

A. Stoop, 'Artikel 27 Besluit op de Winstbelasting en een kwijnende dochter', *Weekblad Fiscaal Recht*, 1967/542.

Parlementaire stukken

Besluit van 26 juli 1940, Verord.bl. 83.

Besluit van 30 april 1942, Stb. 1942, 402.

Besluit Staatssecretaris van Financiën 13 april 1999, DB99/437M.

Kamerstukken II 1939/40, nr. 239, nr. 4.

Kamerstukken II 1939/40, nr. 239, nr. 5

Kamerstukken II 1939/40, nr. 239, nr. 7.

Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 1983/84, 18243, nr. 4.

Kamerstukken II 1985/86, 19526, nr. 3.

Kamerstukken II 1987/88, 20521 nr. B.

Kamerstukken II 1999/2000, 26854, nr. A.

Kamerstukken II 2000/01, 26854, nr. 6.

Kamerstukken I 2002/03, 26854, nr. 45.

Kamerstukken I 2002/03, 26854, nr.45a.

Kamerstukken II 2007/08, 31025, nr. 8.

Kamerstukken II 2007/08, 31025, nr. 9.

Kamerstukken II 2007/08, 31025, nr. 10.

Resolutie Staatssecretaris van Financiën 30 november 1993, DB93/2073.

Wet van 8 oktober 1969, Stb. 1969, 445.

Wet van 3 mei 1971, Stb. 1971, 286.

Wet van 20 december 2007, Stb. 2007, 562.

Jurisprudentielijst

HR 12 februari 1986, nr. 23 245, ECLI:NL:HR:1986:AW8100, BNB 1987/188, FED 1986/1000 met annotatie van J. van Dijck, FED 1986/829, V-N 1986/588, 26 met annotatie van Redactie.

HR 30 mei 1990, nr. 25.722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297, BNB 1990/241 met annotatie van J. Reugebrink, FED 1990/485, WFR 1990/931, V-N 1990/1970, 23 met annotatie van Redactie.

HR 26 juni 2009, nr. 43872, ECLI:NL:PHR:2009:BF0401, BNB 2009/232 met annotatie van Bijl, V-N 2009/33.21, FutD 2008-1897.