

# Fiscaliteiten

## Naar een nieuwe wettelijke regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting

*Prof. Dr. J.A.G. van der Geld*

### 1 Inleiding

Door het politieke rumoer van het wetsvoorstel IB 2001 is het velen wellicht niet opgevallen dat op 26 oktober 1999 bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal een wetsvoorstel is aangeboden tot aanpassing van het regime van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (kamerstuknummer 26.854). Dit voor de praktijk zeer belangrijke wetsvoorstel werd al jaren verwacht en is nu dan toch eindelijk gekomen.

### 2 De voorgestelde wijzigingen in vogelvlucht

In het navolgende zal kort worden ingegaan op de belangrijkste wijzigingen die het wetsvoorstel zal meebrengen.

#### 2.1 *Bezit van 95% van de aandelen voortaan genoeg*

De eis dat de moedermaatschappij in het bezit moet zijn van alle aandelen in de dochtermaatschappij wordt versoepeld tot ten minste 95% van de aandelen<sup>1</sup>. Om der eenvoudswille moet de moedermaatschappij in de gevallen waarin ze tussen de 95 en 100% van de aandelen in de dochtermaatschappij heeft wel het gehele fiscale resultaat bij haar in aanmerking nemen.

Tot nu toe telden zoekgeraakte aandelen niet mee. De moedermaatschappij behoefde 'slechts' 99% van de niet-zoekgeraakte aandelen te bezitten. Onder de nieuwe regeling tellen de zoekgeraakte aandelen wel mee en behoren dus tot de maximaal 5% die de moeder mag missen.

De moeder moet minstens 95% van alle aandelen (zoek of niet) bezitten.

Als argument voor de verlaging van de bezitseis is aangevoerd dat men (beperkt) aandelenbezit door werknemers als gevolg van werknemersopties niet tot verbreking van de fiscale eenheid wil laten leiden. Als argumenten om de grens voortaan bij 95% te leggen, zijn aangevoerd het aansluiten bij de civielrechtelijke uitkoopregeling (voor pakketten van maximaal 5%) en het feit dat een nog lagere bezitseis een meer fundamentele wijziging zou zijn, die volledige consolidatie niet langer mogelijk zou maken.

#### 2.2 *Codificering van de standaardvoorwaarden*

In de nieuwe regeling kiest de wetgever ervoor om de essentie van de fiscale eenheid en de voorwaarden waaraan belastingplichtigen moeten voldoen in de wet op te nemen en een nadere uitwerking bij AMvB te verstrekken<sup>2</sup>. Een belangrijke consequentie van deze nieuwe opzet is dat de straks op een bepaald tijdstip geldende voorwaarden voor alle bestaande fiscale eenheden gelijk zullen zijn. Niet langer worden de voorwaarden dan bepaald door het tijdstip waarop de inspecteur de in een concreet geval te stellen voorwaarden aan belastingplichtigen bekendmaakte. Consequentie is dat daarmee een einde komt aan de handel in fiscale eenheden met 'leuke' voorwaarden<sup>3</sup>. Deze gebruikmaking van

---

Prof. Dr. J.A.G. van der Geld is hoogleraar belastingrecht aan de KUB te Tilburg.

oude fiscale eenheden is niet alleen tegen de bedoeling van de wet- en regelgever, maar resulteerde ook in forse rechtsongelijkheid tussen ondernemingen met en zonder 'leuke' fiscale-eenheidvoorwaarden. Vanuit een oogpunt van rechtsgelijkheid kan men deze aanpassing van het karakter van de fiscale eenheid dan ook alleen maar toejuichen.

### 2.3 *De nieuwe antimisbruikbepaling bij beëindiging van de fiscale eenheid nadat met fiscale meerwaarden is geschoven*

Zeer belangrijk voor de praktijk is de regeling die opgenomen is in de huidige zestiende standaardvoorwaarde. De regeling houdt – kort gezegd – in dat afgerekend moet worden over alle stille en fiscale reserves en goodwill die in een dochtermaatschappij aanwezig zijn indien men op niet-normale wijze heeft 'geschoven' met stille of fiscale reserves en/of goodwill en de fiscale meerwaarden<sup>4</sup> die na dat schuiven in de dochter aanwezig zijn, ten goede komen aan de moedermaatschappij of een andere met haar in een fiscale eenheid verenigde vennootschap. Blijkens de tekst van deze standaardvoorwaarde is de sanctie niet van toepassing indien aan één of beide van de volgende voorwaarden is voldaan:

- a tussen de momenten van het schuiven met fiscale meerwaarden en het ten goede komen van de fiscale meerwaarden zitten ten minste zes boekjaareinden. Indien en voorzover het verschuiven van de fiscale meerwaarden plaatsvindt via de inbreng van ten minste een zelfstandig onderdeel van een onderneming tegen uitreiking van aandelen, wordt de sanctietermijn verkort tot drie jaren sinds de inbreng van de onderneming (c.q. het zelfstandig onderdeel);
- b tussen het moment van schuiven met de fiscale meerwaarden en de splitsing van de fiscale eenheid zitten ten minste zes boekjaareinden.

In de praktijk dient men bijvoorbeeld bij de bedrijfsopvolging terdege rekening te houden met deze zestiende standaardvoorwaarde.

De regeling van de huidige zestiende standaardvoorwaarde wordt niet alleen in de wet opgenomen (artikel 15ai), maar tevens wordt de meest evidente vorm van overkill geëlimineerd.

Niet langer is de sanctie dat afgerekend moet worden over *alle* fiscale meerwaarden die net voor splitsing aanwezig zijn in de dochtermaatschappij waarnaar of van waaruit de stille reserves zijn verschoven. Afgerekend moet voortaan worden over de stille reserves die net voor splitsing aanwezig zijn in het verschoven vermogensbestanddeel. Meestal is dit een versoepeling voor belastingplichtigen, maar er zijn ook gevallen dat de nieuwe bepaling slechter uitpakt dan de huidige zestiende standaardvoorwaarde. Te denken valt dan aan de gevallen waarin bijvoorbeeld een onroerende zaak van D naar M wordt overgedragen en vervolgens de aandelen in D worden verkocht. Nu is het nog zo dat, als de zestiende standaardvoorwaarde van toepassing is<sup>5</sup>, er niets valt af te rekenen als er verder net voor splitsing geen fiscale meerwaarden in D aanwezig zijn. Straks moet in zo'n geval het onroerend goed bij M net voor splitsing worden gewaardeerd op waarde in het economisch verkeer. De versimpeling van de regeling heeft dus voor belastingplichtigen duidelijk haar prijs. Een eliminatie van een deel van de overkill (het te herwaarderen vermogen wordt verkleind) gaat gepaard met een verruimd toepassingsbereik van de regeling (eis van ten goede komen vervalt).

Een tweede, niet onbelangrijke aanpassing van de regeling van de huidige zestiende standaardvoorwaarde is het vervallen van de eis dat voor toepassing van de sanctie sprake moet zijn van een ten goede komen van fiscale meerwaarden aan de moedermaatschappij of een andere fiscale-eenheidspartner. Het laten vervallen van de eis van ten goede komen, betekent de facto dat als men de fiscale eenheid binnen de nieuw-genoemde tijdsspanne verbreekt altijd wordt aangenomen dat sprake is van het ten goede komen van de verschoven stille reserves. Dat is een simpele oplossing voor het probleem dat de fiscus had met zijn invulling van de eis van ten goede komen<sup>6</sup>. Hoe men ook over deze wijziging denkt, feit is dat de regeling nu wel simpeler is toe te passen en dus ook voor belastingplichtigen en hun adviseurs op dit punt duidelijkheid schept. Voortaan is de regeling van artikel 15ai van toepassing als er 'niet normaal' met fiscale meerwaarden is geschoven en tevens:

- a in geval van het schuiven met een (zelfstandig deel van) een onderneming louter<sup>7</sup> tegen

- uitreiking van eigen nieuwe aandelen: de fiscale eenheid binnen drie kalenderjaren na de inbreng wordt verbroken;
- b in geval van het schuiven met stille reserves in een bedrijfsmiddel met een afschrijvingsduur langer dan tien jaar: de fiscale eenheid binnen tien kalenderjaren na het schuiven wordt verbroken;
  - c in alle andere gevallen van niet-gepardonneerd schuiven met fiscale meerwaarden: de fiscale eenheid binnen zes kalenderjaren sinds het schuiven met de fiscale meerwaarden wordt verbroken.

De huidige ontsnapingsclausule dat de zestiende standaardvoorwaarde niet van toepassing is indien het schuiven met fiscale meerwaarden past binnen aard en omvang van de normale bedrijfsuitoefening van de dochtermaatschappij, wijzigt qua tekst in die zin dat het tweede lid, onderdeel a van het voorgestelde artikel 15ai voortaan eist dat de transactie waarmee de stille reserves worden verschoven, past binnen aard en omvang van de bedrijfsuitoefening van zowel de overdragende als de overnemende vennootschap.

Nieuw is dat de nu gebruikelijke termijn van (ongeveer) zes jaren<sup>8</sup> wordt verlengd tot tien kalenderjaren indien het verschoven vermogensbestanddeel een afschrijvingsduur heeft van langer dan tien jaar. Uit de toelichting in de memorie van toelichting is af te leiden dat het hier moet gaan om de totale afschrijvingsduur en niet de resterende. Het lijkt ook te gaan om de afschrijvingsduur uitgaande van de technische levensduur en niet de economische. Anders zou het namelijk simpel zijn de bepaling te omzeilen. Opvallend is dat deze bepaling blijkbaar geschreven is met louter afschrijfbaar actief voor ogen. Wat te doen bij actief waarop niet wordt afgeschreven zoals grond? En wat te doen met een passivum waarin stille reserves zitten (de tekst rept slechts van 'bedrijfsmiddelen')?

#### *2.4 Tijdstip van aanvang en einde fiscale eenheid*

Tot nu toe is het zo dat een dochtermaatschappij in principe slechts per geheel fiscaal boekjaar onderdeel kan uitmaken van een fiscale eenheid<sup>9</sup>. Een grote verbetering voor de praktijk is de mogelijkheid die het wetsvoorstel creëert om een

dochtermaatschappij direct vanaf verwerving van (ten minste 95% van) haar aandelen door de moedermaatschappij te laten opnemen in de fiscale eenheid. De dochtermaatschappij dient dan haar lopende boekjaar net voor aanvang van de fiscale eenheid af te sluiten en vanaf de aanvang van de fiscale eenheid haar boekjaar voortaan gelijk met de moedermaatschappij af te sluiten.

Het is jammer dat het in veel gevallen nog steeds niet mogelijk is dat een dochtermaatschappij van de fiscale eenheid met een verkopende moedermaatschappij aansluitend in een fiscale eenheid terechtkomt met de kopende moedermaatschappij. Dit kan niet vanwege de eis dat de moedermaatschappij zowel alle economisch belang bij als de juridische eigendom van de aandelen moet hebben. Veel voorkomend is dat de aandelen in een dochter worden verkocht naar de toestand op bijvoorbeeld 1 februari, maar dat de juridische levering van de aandelen pas plaatsvindt in bijvoorbeeld juni. Een aansluitende fiscale eenheid is in zo'n geval alleen mogelijk indien de verkopende moedermaatschappij tot aan het moment van juridische levering ook alle economisch belang bij de aandelen behoudt. In veel gevallen is dat niet zo, omdat men geen aanpassing van de koopprijs overeenkomt of, indien men dat wel doet, het maar zeer de vraag is of daarmee (in de periode tussen het sluiten van de verkoopovereenkomst en de juridische levering van de aandelen) alle economisch belang bij de verkoper is gebleven.

Binnen drie maanden na de beoogde ingangsdatum van de fiscale eenheid met de dochtermaatschappij dient men een verzoek daartoe in te dienen. Deze driemaandsperiode voor het aanvragen van een fiscale eenheid lijkt mij erg kort. Voordeel is natuurlijk wel dat men straks geen heel jaar hoeft te wachten als het verzoek te laat is ingediend. De fiscale eenheid kan dan ingaan zo veel later als men het verzoek te laat heeft ingediend.

#### *2.5 Fiscale eenheid en dubbele woonplaats*

Gevallen van dubbele woonplaats worden wettelijk geregeld dan wel uitgesloten van de mogelijkheid een fiscale eenheid aan te gaan. Wettelijk geregeld worden de gevallen waarin

een buitenlandse rechtsfiguur die wezenlijk overeenkomt met onze NV of BV, feitelijk als moeder- of dochtermaatschappij in Nederland is gevestigd. Ook indien zo'n buitenlandse 'look-alike' van onze NV of BV niet in Nederland is gevestigd maar hier een vaste inrichting heeft, kan ze met haar vaste inrichting als moeder- of dochtersubject van een Nederlandse fiscale eenheid deel uitmaken. De mogelijkheid deel uit te maken van een Nederlandse fiscale eenheid wordt straks uitgesloten voor naar Nederlands recht opgerichte NV's of BV's die in het buitenland feitelijk zijn gevestigd<sup>10</sup>.

## *2.6 Volledige consolidatie vervangt tijdelijk opgaan in de moedermaatschappij*

De slapende belastingplicht van een dochter in een fiscale eenheid wordt vervangen door volledige belastingplicht gecombineerd met volledige consolidatie.

Op basis van de wettekst<sup>11</sup> heeft de rechter in het verleden geconcludeerd dat in geval van een fiscale eenheid de dochtermaatschappij (voor de duur van de fiscale eenheid) eigenlijk (voor de Vpb-heffing) verdwenen is omdat ze volledig is opgegaan in de moedermaatschappij. De staatssecretaris geeft in de memorie van toelichting aan dat hij deze consequente toepassing van de 'opgaan-in'-gedachte niet langer wenselijk acht en wil vervangen door een in principe volledig in stand blijvende belastingplicht voor alle fiscale-eenheidpartners gecombineerd met een volledige consolidatie van de fiscale resultaten.

In de memorie van toelichting (pagina 4 en 5) wordt als argumentatie voor deze stap gegeven:

- 1 Dit was nooit de bedoeling. Verwezen wordt naar onder meer HR BNB 1988/220. Dit argument komt wat raar over als al vanaf 1940 de term 'opgaan in' wordt gebruikt in de Besluiten en wetgeving.
- 2 Problemen bij het beantwoorden van de vraag wie verdragsgerechtigd is. In de meeste verdragen staat dat verdragsgerechtigd is een subject dat aan de belastingheffing is onderworpen. Als subject is de dochtermaatschappij dat nu niet. Het is de vraag of de subjectieve belastingplicht van de moeder voldoende is.

Dit lijkt me een erg magere argumentatie. Het is duidelijk dat de wetgever het opnemen in een Nederlandse fiscale eenheid van een dual-

residentvennootschap opgericht naar Nederlands recht niet langer wenst, maar daarvoor is het niet nodig de opgaan-in-gedachte te verlaten<sup>12</sup>.

De verbazing over de voorgestelde afschaffing van de opgaan-in-gedachte wordt nog groter als men zich realiseert dat een van de vervelende consequenties van de op dit punt gemaakte keuze is dat de dochter in een fiscale eenheid in de wetssystematiek wel gewoon een deelneming blijft. Omdat het natuurlijk niet de bedoeling is dat dit (bijvoorbeeld) leidt tot het nemen van een 13ca-verlies of een liquidatieverlies binnen de fiscale eenheid, moeten er op diverse plaatsen nieuwe wettelijke bepalingen opgenomen worden om deze consequenties te voorkomen<sup>13</sup>.

## *2.7 Ontvoegende dochter krijgt voortaan verliezen mee*

In het voorgestelde artikel 15ag Wet Vpb'69 wordt, anders dan nu, als hoofdregel geformuleerd dat een ontvoegde dochtermaatschappij niet alleen haar voorvoegingsverliezen meekrijgt, maar tevens de verliezen van de fiscale eenheid die aan die dochtermaatschappij zijn toe te rekenen. Wil men zekerheid of en in hoeverre een fiscale-eenheidverlies aan een dochtermaatschappij is toe te rekenen, dan kunnen moeder en dochter bij de aangifte waarin de dochter voor het laatst een fiscale eenheid met de moeder vormt, verzoeken om het verlies dat de dochter 'meekrijgt' bij beschikking vast te stellen. In dat verzoek moet dan wel de grootte van dit verlies aannemelijk gemaakt worden. Ook de inspecteur heeft de mogelijkheid aannemelijk te maken dat er fiscale-eenheidverlies aan de ontvoegde dochter moet worden toegerekend. Men doet er zodoende goed aan om als er bij ontvoeging twijfel zou kunnen bestaan omtrent toerekening van een eventueel fiscale-eenheidverlies aan de ontvoegde dochter, de inspecteur bij de aangifte van de moeder om een beschikking te vragen.

## *2.8 Codificering van uitvoeringsregels*

Allerlei in de uitvoeringspraktijk ontstane regels worden in de wet opgenomen. Een voorbeeld is het momenteel in de toelichting op de standaardvoorwaarden opgenomen standpunt, dat 'bezit' van de aandelen impliceert de juridische eigendom en alle economisch belang bij de

betreffende aandelen. In de memorie van toelichting wordt ook herhaald wat ook nu in de toelichting bij de standaardvoorwaarden staat inzake het verpanden van aandelen. Verpanding alleen is geen probleem, maar wel in combinatie met het afstaan van het stemrecht op de aandelen. Dit standpunt is erg streng omdat men in geval van verpanding en afstaan van het stemrecht nog steeds juridisch eigenaar is en ook alle economisch belang nog bij de moedermaatschappij kan liggen. Inzake het voorwaardelijk afstaan van het stemrecht wordt in de MvT opgemerkt dat onderscheiden moet worden tussen het afstaan van het stemrecht onder opschortende of onder ontbindende voorwaarde. In het laatste geval komt het stemrecht bijvoorbeeld bij de bank, maar gaat het terug naar de moedermaatschappij indien er over bepaalde onderwerpen wordt gestemd. Dit is volgens de staatssecretaris al direct bij de toekenning van het stemrecht onder ontbindende voorwaarde een probleem voor de aandelenbezitser bij de fiscale eenheid. Bij het afstaan van het stemrecht onder opschortende voorwaarde behoudt de moedermaatschappij het stemrecht maar gaat dat over op (bijvoorbeeld) de bank als er een bepaald onderwerp in stemming komt. In zo'n geval vindt de staatssecretaris dat op het moment dat de opschortende voorwaarde in vervulling gaat, niet langer voldaan is aan de bezitser van het nieuwe artikel 15, lid 1 Wet Vpb'69.

### 2.9 Inwerkingtreding nieuwe regels

Het wetsvoorstel zal in werking treden op een bij KB te bepalen tijdstip en vindt voor het eerst toepassing bij de heffing over het boekjaar dat aanvangt op of na de datum van inwerkingtreding van de wet.

Indien bestaande fiscale eenheden niet voldoen aan de nieuwe eisen zal de fiscale eenheid (waarschijnlijk) van rechtswege eindigen aan het begin van het eerste boekjaar na inwerkingtreding van de wet<sup>14</sup>. Deze verbreking van de fiscale eenheid geschiedt in principe volgens de regels van het oude regime, maar op verzoek is verbreking op basis van de regels van het nieuwe regime mogelijk<sup>15</sup>. Indien bestaande fiscale eenheden wel aan de nieuwe eisen voldoen, zal de fiscale eenheid 'gewoon' onder de nieuwe regels vallen en dus een 'nieuwe' fiscale eenheid

vormen (de zogenaamde 'doorstart van rechtswege'), tenzij de fiscale-eenheidpartners verzoeken om toepassing van het oude regime voor twee jaar. In dit laatste geval vindt na ommekomst van de tweejaarsperiode alsnog een 'doorstart van rechtswege' plaats. Indien gedurende de tweejaarsperiode waarin voor toepassing van het oude regime is geopteerd, de fiscale eenheid wordt uitgebreid, vervalt de mogelijkheid om voor het oude regime te opteren en zijn vanaf het tijdstip van uitbreiding de nieuwe regels van toepassing (ook dan dus een 'doorstart van rechtswege').

Indien men tijdens de tweejaarsperiode waarin is geopteerd voor het oude regime niet meer aan de eisen van het nieuwe regime voldoet, wordt de fiscale eenheid verbroken op basis van de regels van het nieuwe regime.

---

#### NOTEN

1 Een eis die in de praktijk was versoepeld tot 99% van de niet-zoekgeraakte aandelen.

2 De tekst van die AMvB is overigens nog niet beschikbaar. Naar mijn mening kan het parlement zich pas een afgewogen oordeel vormen over de nieuwe regeling als het ook de beschikking heeft over de tekst van de AMvB.

3 Zoals fiscale eenheden waarbij nog niet de oude of nieuwe zeventiende standaardvoorwaarde is gesteld.

4 Onder fiscale meerwaarden wordt verstaan de stille reserves, fiscale reserves en goodwill.

5 Pleitbaar is ook dat de zestiende standaardvoorwaarde niet van toepassing is omdat er geen sprake is van het ten goede komen van de verschoven stille reserves.

6 In de procedure gepubliceerd in BNB 1992/192 stond het hof belastingplichtige al toe om tot het bedrag van de boekwaarde van het verschoven vermogensbestanddeel een onbesmette vordering te creëren waarop afgelost mocht worden binnen de sanctietermijn (de HR kwam aan deze oplossing niet toe). In BNB 1999/255 besliste de rechter dat de tegenwaarde van de stille reserves in een uitgezakte onderneming niet zat in een schuld, die daarom direct afgelost kon worden.

7 Anders dan nu, kan straks dus niet gedeeltelijk tegen uitreiking van aandelen (sanctietermijn drie jaar) en gedeeltelijk tegen schuldigerkenning (lange sanctietermijn van zes jaar) worden ingebracht. Als

men dat doet geldt niet de tot drie jaar verkorte sanctietermijn.

8 Sinds de (laatste) besmette transactie moeten zes boekjaareinden zijn verstreken.

9 Een uitzondering geldt voor nieuw-opgerichte dochtermaatschappijen, die vanaf datum oprichting deel kunnen gaan uitmaken van een fiscale eenheid.

10 Daarmee wordt het arrest HR BNB 1988/331 overruled. Dit gebeurt door de doorwerking van artikel 2, lid 4 Wet Vpb'69 naar de fiscale-eenheidbepalingen uit te sluiten.

11 Al sinds de invoering van het Besluit op de Winstbelasting 1940 wordt gerept van het (voor de Vpb-heffing) 'opgaan in' de moeder van de dochtermaatschappij.

12 Uitschakeling van de doorwerking van artikel 2, lid 4 Wet Vpb'69 naar de fiscale eenheid (zoals ook voorgesteld in het wetsvoorstel) is daarvoor voldoende.

13 Zie onder meer artikel 13, lid 6 (voor 5%-eis pakketten samen nemen), artikel 13ca, lid 7 (geen 13ca-verlies op een 'fiscale-eenheid dochter'), artikel 13d, lid 11 (geen liquidatieverlies op een 'fiscale-eenheid dochter') en artikel 15ad (vervangingsreserve bij vervanging door fiscale-eenheidpartner).

14 Het is op grond van de wettekst en parlementaire toelichting niet geheel duidelijk of de fiscale eenheid direct op het moment van inwerkingtreding van de nieuwe regeling verbreekt, aan het begin van het dan lopende boekjaar of aan het begin van het eerste na de inwerkingtreding aanvangende boekjaar. Vooralsnog houd ik het op het laatste.

15 Dat die nieuwe regels van toepassing zijn kan voor belastingplichtige o.a. van belang zijn in verband met de versoepelingen in de zestiende standaardvoorwaarde (het nieuwe artikel 15ai Wet Vpb'69) en het meegeven van verliezen aan ontvoegde dochtermaatschappijen.