

GROEPSDEELBENADERING:

De betekenis van het begrip groep voor de fiscale eenheid



Jeroen Perebooms
Augustus 2009

Faculteit Rechtsgeleerdheid
Universiteit van Tilburg

GROEPSDEELBENADERING:

De betekenis van het begrip groep voor de fiscale eenheid

Opleiding:	Master Fiscaal Recht Faculteit Rechtsgeleerdheid Universiteit van Tilburg
Auteur	J.H.C.W. Perebooms Bisschop Bekkerslaan 47 5046 JT Tilburg 06 – 4125 1254 Administratienummer 656112
Examencommissie:	Prof. Mr. E.C.C.M. Kemmeren Mr. D.S. Smit
Datum	Augustus 2009

Het schrijven van een scriptie is zoals vaak het sluitstuk van de opleiding.

En wederom wordt het vooroordeel bevestigd: De laatste loodjes wegen het zwaarst.

De keuze voor een onderwerp was een eenvoudige opgave, het afbakenen van een goede onderzoeksvraag was beduidend lastiger. De fiscale eenheid en de bijbehorende problematiek met betrekking tot voeging en ontvoeging heeft mij altijd geïnteresseerd. Om de fiscale eenheid te combineren met een theoretisch leerstuk dat op een andere manier naar het begrip concern kijkt, zag ik dan ook als een uitdaging.

Na een kort, eerste overleg met de heer Kemmeren, vloeide de pagina al snel uit de digitale pen. Al snel bleek meer dan eens dat een gelaagde opbouw van de onderzoeksmethode bijzonder goed van pas komt. Dat mijn eerste pogingen niet direct hieraan voldeden, rangschik ik onder de noemer "leermomenten". Ik heb helaas meer dan één van deze momenten gehad. Het schrijven van deze scriptie is een leerzame, complexe maar ook tijdrovende bezigheid geweest. Elke bespreking met de heer Kemmeren zorgde voor een moment van reflectie, zodat weer helder was waar de nuances van het onderzoek in de materie behoren te zitten. Ik ben dankbaar voor zijn bijdragen welke telkens tot nieuwe inspiratie leidde.

Graag wil ik Wout Post wil ik bedanken voor zijn tijd, energie en geduld om met mij van gedachte te wisselen over het onderwerp en het geven van feedback op de geschreven stukken.

Uiteindelijk heeft het voorgaande geresulteerd in het stuk dat voor u ligt waarin ik de fiscale eenheid en het gebruik van het begrip groep uit het jaarrekeningenrecht via de groepsdeelbenadering in de fiscaliteit heb vergeleken. Dit heeft geresulteerd in een omvangrijk stuk waarin ik een overzicht en inzicht wil geven over de betekenis van het begrip groep in de fiscaliteit en de groepsdeelbenadering in vergelijking tot de fiscale eenheid.

Ik wil ook mijn ouders bedanken voor de vele manieren van steun die zij mij de afgelopen jaren hebben gegeven en mij te motiveren op momenten dat dit nodig was. Tot slot wil ik graag mijn vriendin bedanken die een luisterend oor bood en mij gesteund heeft op vele momenten, vooral als ik er even "klaar" mee was.

Jeroen Perebooms, augustus 2009

Inhoudsopgave

1	<i>Inleiding</i>	
1.1	Inleiding.....	6
1.2	Probleemstelling.....	7
1.3	Onderzoeksopzet en indeling.....	8
2	<i>Huidige regime fiscale eenheid</i>	
2.1	Inleiding.....	10
2.2	Verschillende fiscale eenheid regimes.....	11
2.2.1	Het oude regime.....	
2.2.2	Wetsvoorstel “opgaan in” versus volledige consolidatie.....	12
2.2.3	Kritiek.....	14
2.3	Belangrijke fases voor de fiscale eenheid.....	15
2.3.1	Aangaan van een fiscale eenheid.....	16
2.3.2	Gevolgen van de voeging gedurende de fiscale eenheid.....	17
2.3.3	Verbreking van de fiscale eenheid.....	18
2.3.4	Opvolgende fiscale eenheid.....	
2.4	Knelpunten in de huidige fiscale eenheid.....	19
2.4.1	Het “95%-criterium”.....	20
2.4.2	Verschoven vermogensbestanddelen.....	21
2.4.3	Verliesverrekening.....	22
2.4.4	Onderlinge (verrekening van) vorderingen en schulden.....	23
2.5	Tussenconclusie.....	
3	<i>Groepsdeelbenadering</i>	
3.1	Inleiding.....	25
3.2	Doel en strekking.....	
3.2.1	Concerngedachte versus beginselprogramma.....	26
3.3	Besluit van de staatssecretaris.....	27
3.3.1	Besluit van 22 september 2004.....	
3.4	Werking van de groepsdeelbenadering bij huidige fiscale eenheid.....	29
3.4.1	Verschoven vermogensbestanddelen.....	
3.4.2	Onderlinge vorderingen en schulden.....	30
3.4.3	Verliesverrekening.....	31
3.5	Tussenconclusie.....	33
4	<i>Het begrip groep in het jaarrekeningenrecht</i>	
4.1	Inleiding.....	35
4.2	Inhoud en strekking.....	
4.2.1	Groep / concern.....	36
4.2.1.1	Organisatorische verbondenheid.....	39
4.2.1.2	Economische eenheid.....	
4.2.1.3	Centrale leiding.....	

4.2.2	Consolidatie.....	40
4.2.3	Groepsdeel.....	42
4.3	Knelpunten begrip “groep” jaarrekeningenrecht en “dochtermaatschappij” fiscale eenheid.....	43
4.3.1	Economisch begrip groep jaarrekeningenrecht.....	
4.3.2	Juridische begrip dochtermaatschappij fiscale eenheid.....	
4.3.3	Verschil groep versus dochtermaatschappij.....	44
4.4	Tussenconclusie.....	45
5	<i>Betekenis van het begrip groep voor de beginselen van de fiscale eenheid</i>	
5.1	Inleiding.....	46
5.2	Beginselen van de fiscale eenheid.....	
5.2.1	Neutraliteitsbeginsel.....	48
5.2.2	Profijtbeginsel	
5.2.3	Welvaartsbeginsel.....	49
5.2.4	Buitenkansbeginsel.....	
5.3	Verhouding jaarrekeningrechten “groep” tot “dochtermaatschappij” fiscale eenheid.....	50
5.3.1	Organisatorische verbondenheid.....	51
5.3.2	Economische eenheid.....	
5.3.3	Centrale leiding.....	52
5.3.4	Thincapegeling.....	
5.4	Tussenconclusie.....	54
6	<i>Rechtsvergelijking met het Verenigd Koninkrijk</i>	
6.1	Inleiding.....	56
6.2	Inhoud en reikwijdte group relief UK.....	
6.2.1	Bezitscriterium.....	57
6.2.2	Behandeling van transactie met vermogensbestanddelen.....	59
6.2.3	Verliesverrekening binnen de group relief.....	60
6.2.4	Onderlinge vorderingen en schulden.....	61
6.3	Tussenconclusie.....	62
7	<i>Conclusie & aanbeveling</i>	
7.1	Inleiding.....	65
7.2	Conclusie	
7.2.1	De fiscale eenheid.....	
7.2.2	De groepsdeelbenadering... ..	66
7.2.3	De fiscale grondslagen	66
7.2.4	De group relief.....	
7.3	Aanbevelingen en slot.....	68
	Literatuurlijst.....	71

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Inleiding

Per 1 januari 2003 heeft een herziening van het fiscale eenheid regime binnen de vennootschapsbelasting plaatsgevonden. De voormalige standaardvoorwaarden van de fiscale eenheid zijn gecodificeerd in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Vpb) en in het bijbehorende Besluit fiscale eenheid 2003 opgenomen¹. Deze hervorming werd als zeer wenselijk geacht vanuit de literatuur, ten einde recht te doen aan de behoefte aan duidelijkheid vanuit de praktijk².

In de literatuur is de fiscale eenheid op verschillende wijzen belicht. Het huidige fiscale eenheid regime en de deelnemingsvrijstelling leveren in de praktijk problemen op³. Als oplossing voor een deel hiervan heeft Van Merriënboer het begrip groepsdeelbenadering in 1992 geïntroduceerd⁴.

In het kort komt dit leerstuk erop neer dat een groepsdeel binnen een fiscale eenheid zelfstandig ook een fiscale eenheid zou kunnen vormen. De groepsdeelbenadering zou mogelijk enkele bezwaren kunnen wegnemen van het huidige fiscale eenheid regime. Voorbeelden hiervan zijn het inwerking treden van anti-misbruikbepalingen, herwaardering van onderlinge financiële verhoudingen tegen de waarde in het economisch verkeer bij verbreking van de fiscale eenheid en winstneming bij verkoop van een groepsdeel waardoor een afwaarderingsvordering(en) tot uitdrukking komt. Door Kok wordt eveneens gepleit voor het opnemen van een groepsdeelbenadering in het regime fiscale eenheid⁵. De groepsdeelbenadering zorgt voor een zelfstandige voortzetting van het groepsdeel, zonder dat de anti-misbruikbepalingen van de fiscale eenheid hun intrede doen.

De wetgever neemt het standpunt in dat het begrip fiscale eenheid strikt dient te worden uitgelegd in de verhouding tussen moeder- en dochtermaatschappij⁶. Volgens de staatssecretaris van Financiën⁷ is vooralsnog geen ruimte voor de groepsdeelbenadering onder het huidige fiscale eenheid regime.

¹ Besluit van 12 december 2002, houdende vaststelling van het Besluit fiscale eenheid 2003, laatstelijk gewijzigd bij Stb. 2006, 685.

² Tweede Kamer, kamerstukken, Vergaderjaar 1999-2000, 26854, nr. 5, § 1, 19 april 2000. Eerste Kamer, kamerstukken, Vergaderjaar 2002-2003, 26854, nr. 45a, 22 november 2002. E.J.W. Heithuis, Herziening fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting. Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, 2001/287, §3. Tieskens, "Herziening komt zo: formeelrechtelijke tekortkomingen artikel 15 Vpb", Weekblad Fiscaal Recht, 1996-132, § 2;

³ De deelnemingsvrijstelling hanteert een 5% aandelenbelang waarbij geen verliesverrekening mogelijk is, daar waar de fiscale eenheid naar huidige maatstaven 95%-aandelenbelang vereist en horizontale verliesverrekeningen toestaat.

⁴ Merriënboer, F.M.A.M., van, "Het groepsdeel in de regeling van de fiscale eenheid", Weekblad Fiscaal Recht, 1992/717, §1.

⁵ Kok, Q.W.J.C.H., Pleidooi voor het opnemen van een groepsdeelbepaling in het regime fiscale eenheid, Weekblad Fiscaal Recht, 2005, 6611, blz. 207-210.

⁶ Besluit van 22 september 2004, nr. CPP2004/812M, vraag 4 en Besluit van 16 februari 2005, nr. CPP2004/2183M, V-N 2005/12.19.

⁷ hierna: staatssecretaris.

De grondslag van de groepsdeelbenadering is ontleend aan het economische begrip groep: "een samenstel van juridische zelfstandige ondernemingen onder centrale leiding"⁸.

Hiertegenover staat dat voor het begrip dochtermaatschappij de juridische verbondenheid kenmerkend is⁹. Het huidige fiscale eenheid regime sluit aan bij dit laatste begrip met de toevoeging dat alle aandelen door de moedermaatschappij in de dochtermaatschappij worden gehouden¹⁰.

Bij de groepsdeelbenadering wordt echter uitgegaan van het economische begrip "groep".

Ik wil in deze scriptie bekijken of het begrip groep past binnen de definities van de fiscale eenheid. Indien dat niet het geval is, wil ik kijken naar andere mogelijke oplossingen die het begrip groep kan bieden voor het huidige fiscale eenheid regime.

In Nederland bestaat het probleem dat er geen begrip of leerstuk bestaat dat zijn plaats vindt tussen de deelnemingvrijstelling en de fiscale eenheid. Voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling is immers een aandelenbelang van 5% vereist, terwijl voor de toepassing van de fiscale eenheid de moedermaatschappij tenminste 95% van de aandelen in de dochtermaatschappij dient te bezitten. Een variant waarbij een aandelenbelang gehouden wordt dat binnen de bandbreedte past tussen de 5% en 95% kent de Nederlandse vennootschapsbelasting vooralsnog niet. In het Verenigd Koninkrijk kent men het leerstuk van de "group relief".

Om in aanmerking te komen voor de toepassing van de "group relief" is een groter aandelenbelang dan de deelnemingsvrijstelling vereist en een lager aandelenbelang dan bij de Nederlandse fiscale eenheid, namelijk 75%. Aan de hand van de betekenis van het begrip groep in het jaarrekeningenrecht in het Verenigd Koninkrijk en de fiscale betekenis van dit begrip voor de "group relief", onderzoek ik de mogelijkheden voor de groepsdeelbenadering binnen de geldende Nederlandse fiscale wetgeving.

1.2 Probleemstelling

Het ontbreken van de groepsdeelbenadering in het regime fiscale eenheid kan leiden tot belemmeringen voor aan- of verkopen van vennootschappen. Doordat onder het huidige regime fiscale eenheid ontvoeging van een dochtermaatschappij tot afrekening kan leiden, zijn er kanttekeningen geplaatst, zowel vanuit theoretisch als praktisch oogpunt¹¹.

De afrekening bij verbreking van de fiscale eenheid kan het gevolg zijn van de toepassing van de volgende artikelen:

- Artikel 15ai Vpb; herwaardering bij verschoven vermogensbestanddelen;
- Artikel 15aj, lid 2, Vpb; herwaardering van onderlinge vorderingen en schulden;
- artikel 15ae Vpb; de toepassing van verliesverrekening.

⁸ Bartman, S.M. en Dorrestijn, A.F.M., Van het concern, vijfde druk, Kluwer, Deventer 2003, blz. 23.

⁹ Artikel 2:24a BW: Dochtermaatschappij van een rechtspersoon is: een rechtspersoon waarin de rechtspersoon of een of meer van zijn dochtermaatschappijen, al dan niet krachtens overeenkomst met andere stemgerechtigden, alleen of samen meer dan de helft van de stemrechten in de algemene vergadering kunnen uitoefenen.

¹⁰ Artikel 15, lid 3, onderdeel f, Vpb.

¹¹ Geld, J.A.G., van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Fiscale studieresie FED, nr. 31, Vierde herziene druk, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 301 vermeldt dat de wijziging van de oude 16^e standaardvoorwaarde een goed voorbeeld is van hoe een juiste regelgeving eruit kan zien; het huidige artikel 15ai, Vpb. Vries, R.J. de, Het voorgestelde fiscale-eenheidsregime: voor- en achteruitgang, Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht, 2000/6.

Deze heffingsmomenten zijn naar mijn idee niet altijd gerechtvaardigd omdat het vermogensbestanddeel waar een regeling betrekking op heeft, niet de reden hoeft te zijn waarom de moedermaatschappij haar belang in een dochtermaatschappij vervreemdt.

Op basis van het voorgaande rijst nu de vraag of het leerstuk van de groepsdeelbenadering de bestaande bezwaren van de fiscale eenheid op een meer adequate wijze kan oplossen.

Mijn probleemstelling luidt derhalve:

Is binnen het huidige fiscale eenheid regime ruimte voor het opnemen (van de theorie) van de groepsdeelbenadering en past dit bij de ratio van de fiscale eenheid?

Om deze probleemstelling nadere invulling te geven, maak ik gebruik van de volgende subvragen:

- Wat zijn de complicaties bij het huidige fiscale eenheid regime bij het aangaan, verbreken en het vormen van een aansluitende fiscale eenheid?
Wat zijn mogelijke oplossingen hiervoor?
- Wanneer behoort een vennootschap tot een groep zoals benoemd in het jaarrekeningenrecht?
- Wat is de toegevoegde waarde van het begrip groep uit het jaarrekeningenrecht voor de groepsdeelbenadering?
- Wanneer behoort een vennootschap tot een dochtermaatschappij voor de fiscale eenheid?
- Bieden het neutraliteitsbeginsel, het welvaartsbeginsel en het buitenkansbeginsel ruimte voor de groepsdeelbenadering in het fiscale eenheid regime?
- Hoe wordt, in vergelijking met Nederland, in het Verenigd Koninkrijk aangekeken tegen een groepsbenadering? Wat zijn de voorwaarden hiervoor? Wat is de achterliggende ratio? Hoe verhoudt deze ratio zich tot het leerstuk van de groepsdeelbenadering, zoals dit in de literatuur wordt voorgesteld?

1.3 Onderzoeksopzet en indeling

Voor de beantwoording van de probleemstelling maak ik in deze scriptie gebruik van wetsgeschiedenis, gepubliceerd beleid, de wet, jurisprudentie, literatuur en overige bronnen.

Ter beantwoording van de geformuleerde probleemstelling zal ik in hoofdstuk 2 het huidige fiscale eenheidsregime uiteenzetten ten aanzien van het aangaan, verbreken en het aansluitend aangaan van een fiscale eenheid. Hierbij kijk ik naar de bijbehorende tekortkoming(en) die hierbij aan de orde komt/komen voor zover van belang bij de beantwoording van de probleemstelling.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 gekeken naar mogelijke oplossing(en) die de groepsdeelbenadering hiervoor kan bieden. De grondslagen waarop de groepsdeelbenadering is gebaseerd, worden in hoofdstuk 4 nader belicht voor een betere beeldvorming omtrent dit begrip. Hierbij staat de betekenis van het begrip “groep” centraal. Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 de grondslag van de fiscale eenheid nader beschouwd. De eerdere betekenis voor een vennootschap van het begrip groep voor de groepsdeelbenadering wordt vervolgens vergeleken met de betekenis voor een vennootschap wanneer zij als een dochtermaatschappij van de fiscale eenheid is aan te merken.

Tot slot geef ik een beschouwing in hoofdstuk 6 van de behandeling van een groep in het Verenigd Koninkrijk. Voorts geef ik een uiteenzetting over de gehanteerde voorwaarden bij de behandeling van een groep, zowel vanuit het jaarrekeningenrecht als de fiscaliteit in het Verenigd Koninkrijk en wat de mogelijkheden hiervan zijn voor de Nederlandse fiscale eenheid.

Gefundeerd op de verhandelingen in de voorgaande hoofdstukken, zal ik in hoofdstuk 7 ter afronding, conclusies trekken, aanbevelingen doen en vanzelfsprekend een antwoord geven op de probleemstelling, zoals verwoord in paragraaf 1.2.

Hoofdstuk 2 Huidige regime fiscale eenheid

2.1 Inleiding

Bij een fiscale eenheid wordt vennootschapsbelasting geheven over het resultaat van de moedermaatschappij alsof de dochtermaatschappij(en) in de moedermaatschappij is (zijn) opgegaan. De basis voor deze heffing heeft enerzijds een juridische en anderzijds een economische grondslag. De juridische grondslag bestaat uit het aandelenbezit dat een moedermaatschappij in de dochtermaatschappij(en) dient te hebben.

De economische grondslag betreft het resultaat dat de fiscale eenheid behaalt welke als heffingsmaatstaf dient voor de vennootschapsbelasting. Sinds het Besluit op de winstbelasting 1940 is het begrip fiscale eenheid opgenomen in de wet¹².

In dit hoofdstuk wordt geschetst hoe, naar Nederlandse maatstaven, wordt omgegaan met de fiscale behandeling van de entiteiten behorende tot een fiscale eenheid.

De deelnemingsvrijstelling heeft aan de basis gestaan voor het begrip concernvorming¹³. Doordat een moedermaatschappij een bepaald belang heeft in een andere maatschappij, wordt voor de belastingheffing het toerekenbare resultaat vrijgesteld, hetgeen concernvorming stimuleert. De verschillende regimes van de fiscale eenheid worden nader besproken in § 2.2.

Vervolgens beschrijf ik in § 2.3 wanneer belangrijke fases van de fiscale eenheid voorkomen.

In § 2.4 worden de knelpunten van de huidige regeling uitgelicht.

Deze knelpunten vormen het uitgangspunt voor de oplossing die de groepsdeelbenadering hiervoor kan bieden¹⁴.

De huidige fiscale eenheid is gebaseerd op de juridische en economische eigendom door de moedermaatschappij van de aandelen in de dochtermaatschappij(en).

Dit is als volgt verwoord in Artikel 15 lid 1 Vpb:

Ingeval een belastingplichtige (moedermaatschappij) de juridische en economische eigendom bezit van ten minste 95 percent van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een andere belastingplichtige (dochtermaatschappij), wordt op verzoek van beide belastingplichtigen de belasting van hen geheven alsof er één belastingplichtige is, in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij deel uitmaken van de werkzaamheden en het vermogen van de moedermaatschappij. De belasting wordt geheven bij de moedermaatschappij. De belastingplichtigen tezamen worden in dat geval aangemerkt als fiscale eenheid. Van een fiscale eenheid kan meer dan één dochtermaatschappij deel uitmaken.

¹² Soest, A.J., van, boekbespreking door mr. P. den Boer, "De regeling van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting (Art. 15 Vpb 1969)", FED 1985/45, FED, Deventer, 1983, blz. 1.

¹³ Vries, R.J., de, De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 26. De definitie van een concern als zodanig is niet opgenomen in het BW. Er zijn wel begrippen die de vorming van een concern weergeven zoals de begrippen, "dochtermaatschappij", "groep", "groepsmaatschappij" en "deelneming".

¹⁴ De groepsdeelbenadering wordt nader uiteengezet in hoofdstuk 3.

2.2 Verschillende fiscale eenheid regimes

De fiscale eenheid vindt haar oorsprong in het Besluit op de Winstbelasting 1940¹⁵.

Het uitgangspunt van de Vpb is dat elk lichaam zelfstandig belastingplichtig is, de zogeheten subjectieve belastingplicht. Tot een concern behorende vennootschappen waren in verliesituaties niet in staat om onderlinge verliesverrekening toe te passen vanwege de subjectieve belastingplicht. De wetgever heeft bij het ontwerp van de Wet op de winstbelasting 1940 hieraan een einde willen maken en introduceerde de fiscale eenheid¹⁶. Vanaf dat moment werd de winstbelasting geheven alsof de dochtermaatschappij was opgegaan in de moedermaatschappij¹⁷.

2.2.1 Het oude regime

De Wet op de Winstbelasting 1940 werd tijdens de Tweede Wereldoorlog vervangen door het Besluit op de vennootschapsbelasting 1942. Inhoudelijk veranderde de regeling van de fiscale eenheid niet¹⁸. Tijdens de behandeling van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, werd door Kamerleden de wens geuit om de bezitseris te verlagen van alle aandelen naar nagenoeg alle aandelen¹⁹. De staatssecretaris heeft het betreffende verzoek afgewezen onder de vermelding dat hij de bezitseris soepel zou hanteren²⁰. Door verruiming van de grens werd volgens de staatssecretaris de mogelijkheid geboden tot obstructie. Door deze norm strikt te hanteren werd dit voorkomen²¹.

Uiteindelijk leidde dit tot het oude fiscale eenheid regime onder de Vpb in artikel 15 van deze wet²²:

Zolang alle aandelen van een dochtermaatschappij in het bezit zijn van een moedermaatschappij, wordt, op verzoek van beide belastingplichtigen en ten vroegste met ingang van het jaar waarin het verzoek is ingediend, de belasting geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan.

¹⁵ Fiscale encyclopedie De Vakstudie, Kluwer, Deventer, digitale variant geraadpleegd, mei 2008, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikelsgewijs commentaar, artikel 15 (oud). Fiscale eenheid (oude regeling) Aantekening 3. Strekking fiscale eenheid.

¹⁶ Kamerstukken, Vergaderjaar II 1999-2000, 26 854, , nr. 3, §1, blz. 2. De wetgever sinds artikel 27 Besluit op de Winstbelasting 1940 de fiscale eenheid gedefinieerd: alsof de dochtermaatschappij is opgegaan in de moedermaatschappij

¹⁷ Artikel 2:24a BW geeft de volgende definitie. Dochtermaatschappij van een rechtspersoon is: een rechtspersoon waarin de rechtspersoon of een of meer van zijn dochtermaatschappijen, al dan niet krachtens overeenkomst met andere stemgerechtigden, alleen of samen meer dan de helft van de stemrechten in de algemene vergadering kunnen uitoefenen. De moedermaatschappij is de houder van meer dan de helft van de stemrechten in de algemene vergadering.

¹⁸ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 3.2.2, blz. 53.

¹⁹ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 3.2.3, blz. 54.

²⁰ Onder soepel verstaat de staatssecretaris: het hanteren van een bezitseris van 99% van de aandelen gehouden door de moedermaatschappij in de dochtermaatschappij.

²¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 1968-1969, 6000, nr. 25, blz. 23 (vraag 67). De staatssecretaris wenst de norm slechts soepel toe te staan bij "zoek geraakte" aandelen en bij een te verwaarlozen percentage (1% of minder dat in handen is van derden).

²² Wanneer in deze scriptie hierna wordt verwezen naar het oude fiscale eenheid regime betreft dit het aanwezige regime voor de inwerkingtreding van het Besluit fiscale eenheid 2003 dat vanaf 1969 tot 2003 werd gebruikt.

Ondanks de kritiek van het Parlement hield de staatssecretaris voet bij stuk. In de toenmalige parlementaire behandeling ging het slechts om “zoekgeraakte” aandelen volgens de staatssecretaris. Naar mijn mening is hij daarmee voorbijgegaan aan de maatschappelijke realiteit. Het is immers denkbaar dat niet alle aandelen van een rechtspersoon door één andere rechtspersoon worden gehouden; bijvoorbeeld in familiebedrijven via persoonlijke holdings, het toekennen van aandelenopties aan werknemers, al dan niet in combinatie met zoekgeraakte aandelen.

2.2.2 Wetsvoorstel “opgaan in” versus volledige consolidatie

Onder het oude fiscale eenheid regime was in de Vpb bepaald dat bij toepassing van een fiscale eenheid een dochtermaatschappij geacht werd te zijn “opgegaan in” de moedermaatschappij. Door deze gedachte ontbrak volgens de staatssecretaris bij een dochtermaatschappij, ten behoeve van de moedermaatschappij, de subjectieve belastingplicht gedurende het tijdvak dat de dochtermaatschappij tot de fiscale eenheid behoorde²³. Volgens de staatssecretaris was dit met name een probleem voor de verdragstoepassing. In de praktijk werd dit echter praktisch opgelost door bij de Belastingdienst een zogeheten woonplaatsverklaring aan te vragen voor de tot de fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij. De fiscus verklaarde hierin dat de dochtermaatschappij feitelijk naar Nederlands recht was opgericht en in Nederland was gevestigd en dat zij deel uitmaakte van een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 Vpb.

Naar aanleiding van het Sara Creek-arrest had de staatssecretaris voldoende redenen om het fiscale eenheid regime te herzien²⁴. In een brief gaf hij aan dat hij voor alle fiscale eenheden een gelijke behandeling wilde door de toenmalige standaardvoorwaarden op te nemen in de wet²⁵. Door in de Vpb voor elke fiscale eenheid dezelfde wettelijke normen te hanteren, zouden niet langer verschillende standaardvoorwaarden en bijbehorende fiscale eenheden bestaan.

Naast de meergenoemde brief was er in de literatuur eveneens kritiek op het oude fiscale eenheid regime²⁶.

Er waren geen bezwaar- en beroepsmogelijkheden, de juridische status van de standaardvoorwaarden was niet duidelijk en er waren verschillende standaardvoorwaarden in omloop²⁷.

²³ Heithuis, E.J.W., Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht, 2001/287, § 4.1. Het ligt buiten de doelstelling van deze scriptie om de verdere internationale complicaties ten aanzien van de fiscale eenheid nader te bespreken.

²⁴ Heithuis, E.J.W., Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht, 2001/287, § 2. Het Sara Creek-arrest liet een lek zien in de toenmalige standaardvoorwaarden. De staatssecretaris was erop gebrand dit lek te dichten. Vandaar dat hij met de voorgestelde herziening kwam waarin hij de standvoorwaarden wilde “upgraden” tot formele wet.

²⁵ V-N 1986, 2421, pt. 1. In de inleiding wordt het voornemen tot de wijziging van het fiscale eenheid regime binnen de toenmalige kabinetsperiode aangekondigd. Dit stuk wordt hierna aangeduid als: “de brief” van de staatssecretaris naar aanleiding van het Sara Creek-arrest.

²⁶ Tieskens, R.W. Herziening komt zo: formeelrechtelijke tekortkomingen van art. 15 Vpb 1969, § 2.

²⁷ Afhankelijk van het moment van totstandkoming van een fiscale eenheid waren bijbehorende standaardvoorwaarden opgenomen. Het was niet ondenkbaar dat er handel ontstond in fiscale eenheden met bepaalde (meer gunstige) standaardvoorwaarden.

De staatssecretaris heeft, ondanks zijn brief uit 1986, tot 26 oktober 1999 gewacht met het indienen van het wetsvoorstel "Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a."²⁸.

Hij formuleerde hierin de volgende algemene doelstellingen²⁹:

- Vervanging van het begrip "opgaan in" door volledige consolidatie;
- Versoepeling van het bezitspercentage;
- Wijziging van het tijdstip van totstandkoming en wijziging van het moment van beëindiging van de fiscale eenheid;
- Beëindiging van de fiscale eenheid na verschuiving van vermogensbestanddelen tijdens de fiscale eenheid;
- Wijziging van het meegeven van nog niet verrekenende verliezen binnen de fiscale eenheid;

De wetgever wilde de "opgaan in" gedachte verlaten. Het zou volgens hem niet duidelijk zijn in welke mate de, in beginsel aanwezige, zelfstandige belastingplicht van de dochtermaatschappij nog betekenis heeft gedurende de fiscale eenheid³⁰.

Aanvullend stelt hij, dat in het arrest BNB 1988/220 het begrip "opgaan in" dermate is voortgeschreden, dat er daardoor geen ruimte meer zou zijn voor de zelfstandige belastingplicht van de dochtermaatschappij omdat deze "weg te denken" is ten gunste van de moedermaatschappij. De Hoge Raad heeft in het voormelde arrest beslist dat alle aangelegenheden van de dochtermaatschappij voor de heffing van de vennootschapsbelasting worden aangemerkt als aangelegenheid van de moedermaatschappij³¹.

Door deze passage is bij de staatssecretaris de gedachte gaan leven dat de dochtermaatschappij niet langer subjectief belastingplichtig zou zijn. Ik ben van mening dat hij daarbij voorbij gaat aan de kern van de vennootschapsbelasting dat iedere lichaam van een fiscale eenheid in beginsel zelfstandig belastingplichtig is³². De fiscale eenheid biedt slechts de faciliteit om door lichamen zelfstandig behaalde resultaten, gecorrigeerd met de onderlinge transacties binnen de fiscale eenheid, toe te rekenen aan de moedermaatschappij.

Als oplossing voor het bovenstaande wordt door de staatssecretaris voorgesteld om de fiscale eenheid aan te gaan op basis van volledige consolidatie, zoals in het jaarrekeningrecht is voorgeschreven³³. Hierdoor blijft de juridische zelfstandigheid gewaarborgd.

De volledige consolidatie houdt in dat een integrale saldering van winsten en verliezen plaatsvindt

²⁸ Dit voorstel is beter bekend als het "wetsvoorstel herziening regime fiscale eenheid".

²⁹ Kamerstukken, Vergaderjaar II 2000-2001, 26 854, nr. 3, § 2. Enkel de voor deze scriptie relevante elementen worden hierna nader besproken.

³⁰ Kamerstukken, Vergaderjaar II 2000-2001, 26 854, nr. 3, § 3, blz. 4.

³¹ BNB 1988/220, RO. 4.2.

³² De fiscale eenheid vormt hierop een uitzondering voorzover het de belastingheffing betreft. Het oude artikel 15 Vpb sprak over "alsof de dochtermaatschappij is opgegaan in de moedermaatschappij". Door het woord "alsof" staat de zelfstandige belastingplicht niet ter discussie. De bepaling ziet er slechts op dat voor de belastingheffing sprake is van de fictie alsof er één belastingplichtige is.

³³ In § 4.2.2 en § 4.3 zal ik nader ingaan op de betekenis van het begrip consolidatie en in het bijzonder voor de fiscale eenheid.

tussen de tot de fiscale eenheid behorende entiteiten. Slechts bij transacties tussen derden moet dit apart tot uitdrukking komen.

Tijdens de parlementaire behandeling is gebleken dat het voorstel om volledige consolidatie te gaan hanteren tegen enkele bezwaren stuitte³⁴. Bij volledige consolidatie dient niet langer een enkelvoudige balans opgesteld te worden maar moet “at arms length” worden gehandeld³⁵. Deze voorwaarde van volledige consolidatie werd in de praktijk als bezwarend ervaren. Uiteindelijk heeft de staatssecretaris gekozen voor een herformulering van de “opgaan in” gedachte zodat de subjectieve belastingplicht van de dochtermaatschappij(en) toch zichtbaar wordt³⁶.

Als tegemoetkoming heeft de staatssecretaris alsnog de “opgaan in” gedachte in een gewijzigde vorm gehandhaafd³⁷.

Door te kiezen voor het herformuleren van de “opgaan in” gedachte heeft de staatssecretaris, rekening gehouden met het karakter van de fiscale eenheid en de andere doelstelling, het knelpunt van de subjectieve belastingplicht van de dochtermaatschappij, weten op te lossen³⁸.

Door de toevoeging dat de werkzaamheden en resultaten van de dochtermaatschappij(en), voor de vennootschapsbelasting, worden toegerekend aan de dochtermaatschappij(en), blijft naar zijn mening de subjectieve belastingplicht bestaan.

Hiermee is naar mijn idee juist verwoord wat de essentie is van de fiscale eenheid, namelijk het fiscaal toerekenen van resultaten van (een) dochtermaatschappij(en) aan de moedermaatschappij, enkel en alleen ten behoeve van de belastingheffing.

De kern van het begrip fiscale eenheid bestaat immers uit het opgaan van de dochtermaatschappij(en) in de moedermaatschappij.

2.2.3 Kritiek

Ondanks het feit dat de staatssecretaris hinkte op de gedachte om enerzijds volledige consolidatie toe te gaan passen en daarmee anderzijds het “opgaan in” te verlaten, is hij uiteindelijk toch teruggekeerd naar de “opgaan in” gedachte. Uiteindelijk resulteert de bepaling van het herziene fiscale eenheid regime in de bepaling, zoals die reeds in paragraaf 2.1 is geformuleerd.

Door wettelijk te bepalen dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij(en) *deel uitmaken* van de moedermaatschappij wordt de zelfstandigheid behouden. Naar mijn mening heeft de staatssecretaris met zijn gedachte over de volledige consolidatie te sterk de nadruk gelegd op de juridische zelfstandigheid. Het gaat immers om de belastingheffing over de fiscale eenheid,

³⁴ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2000-2001, 26 854, nr. 6, § 3, blz. 6.

³⁵ Geld, J.A.G., van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Vierde herziene druk, FED, Deventer, 2008, blz. 82. Handelen onder dezelfde (zakelijke)voorwaarden zoals derden dat met elkaar zouden doen.

³⁶ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2000-2001, 26 854, nr. 3, § 3, blz. 5 en 6.

³⁷ Heithuis, E.J.W., Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht, 2001/287, § 4.3. In het huidige artikel 15 Vpb wordt als uitgangspunt genomen dat de belasting wordt geheven bij de moedermaatschappij.

³⁸ Dit leidde uiteindelijk tot de in § 2.1 opgenomen wettekst.

waarbij van belang is dat de subjectieve belastingplicht van de dochtermaatschappij blijft gehandhaafd³⁹.

In de parlementaire geschiedenis wordt opgemerkt dat bij eventuele invoering van de volledige consolidatie de betekenis van dit begrip voor de fiscale eenheid nog onduidelijk is en zou zijn⁴⁰. Door terug te keren naar de oorspronkelijke “opgaan in” gedachte, met de kanttekening dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij(en) aan de moedermaatschappij worden toegerekend, wordt de kern van de fiscale eenheid, het opteren voor toerekening aan een moedermaatschappij, op een juiste wijze verwoord en wordt de in de jurisprudentie gevormde betekenis van het begrip in stand gehouden.

2.3 Belangrijke fases voor de fiscale eenheid

Het fiscale eenheid regime hanteert naast de hiervoor beschreven strikt juridische voorwaarden ook economische voorwaarden. Onder het oude fiscale eenheid regime werd de eis gesteld dat door de moedermaatschappij tenminste 99% van de aandelen hield in de dochtermaatschappij(en)⁴¹ om te kunnen kwalificeren als fiscale eenheid. Hierdoor is het mogelijk dat de dochtermaatschappij(en) kunnen opgaan in de moedermaatschappij.

Door de “opgaan in” gedachte worden alle resultaten en vermogenstransacties van een dochtermaatschappij, zo lang zij gevoegd is in een fiscale eenheid, toegerekend aan de moedermaatschappij⁴². Enkel de moedermaatschappij is belastingplichtige voor de Vpb. Indien echter transacties plaatsvinden, die zowel gevolgen hebben voor een moedermaatschappij als een dochtermaatschappij, wordt deze toerekening doorbroken. Deze situaties zijn expliciet in de wet geregeld⁴³.

³⁹ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2000-2001, 26 854, nr. 6, § 3.1, blz. 6 (einde) en 7 (begin). De oorzaak van de discussie waarom eventueel zou moeten worden overgegaan naar volledige consolidatie werd hiermee te niet gedaan.

⁴⁰ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2000-2001, 26 854, nr. 6, § 3, blz. 5. Hierin merkt de staatssecretaris op dat bij volledige consolidatie de zelfstandigheid van de dochtermaatschappij naar zijn mening beter tot uitdrukking komt.

⁴¹ Het oude artikel 15 Vpb (tekst 2002) luidde: Zolang alle aandelen van een dochtermaatschappij in het bezit zijn van een moedermaatschappij, wordt, op verzoek van beide belastingplichtigen en ten vroegste met ingang van het jaar waarin het verzoek is ingediend, de belasting geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan... ..Onder dochtermaatschappij wordt verstaan: een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Een moedermaatschappij is te definiëren als: een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij.

⁴² Deze term wordt eveneens aangeduid als: onzichtbaar. De resultaten van zowel moeder- als dochtermaatschappij(en) worden immers aan de moedermaatschappij toegerekend.

⁴³ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 11.3, blz. 158. Kok bespreekt, samengevat, de volgende opsomming waar de toerekening aan de moedermaatschappij wordt doorbroken. Verliesverrekening voor voeging en over het ontvoegingstijdstip heen van artikel 15ad Vpb, de rente aftrekbeperking bij lening met verbonden lichamen, anti-misbruikbepalingen welke zien op overdracht van vermogensbestanddelen binnen de fiscale eenheid van art 15ai en 15aj Vpb, de kwijtscheldingsvrijstelling van art. 15ac, lid 2 Vpb, juridische fusie binnen de fiscale eenheid waarbij de fiscale eenheid wordt verbroken, het niet hebben van externe werking van de toerekening van dochtermaatschappijen aan de moedermaatschappij en de gevolgen van overige belastingen die in beginsel geen toerekening erkennen.

Voor de verdere behandeling kies ik ervoor om slechts de meest voorkomende situaties van doorbreking van de toerekening te behandelen, te weten⁴⁴:

- verschoven vermogensbestanddelen (artikel 15ai Vpb);
- (voor- en achterwaartse) verliesverrekening (artikel 15ad Vpb) en;
- (verrekening van) onderlinge vorderingen en schulden (artikel 15af Vpb).

Alvorens hierop nader in te gaan in § 2.4 bespreek ik eerst het aangaan en het verbreken van een fiscale eenheid alsmede een opvolgende fiscale eenheid⁴⁵. Het begrip aansluitende fiscale eenheid verwijst naar het niet meer bestaande fiscale eenheid regime van voor het jaar 2003. Derhalve benoem ik hierna de term als een opvolgende fiscale eenheid⁴⁶.

2.3.1 Aangaan van een fiscale eenheid

Onder het oude fiscale eenheid regime was het aangaan van de fiscale eenheid mogelijk indien de moedermaatschappij in een jaar alle aandelen (99%) van de dochtermaatschappij verwierf. Wanneer een moedermaatschappij bijvoorbeeld in december de aandelen in haar dochtermaatschappij verwierf, kon zij pas vanaf het begin van het volgende boekjaar/kalenderjaar een fiscale eenheid aangaan. Het tussentijds aangaan van een fiscale eenheid was niet mogelijk.

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel inzake de herziening van de fiscale eenheid, heeft de staatssecretaris aangegeven dat hij tegemoet wilde komen aan bezwaren uit de praktijk⁴⁷. Het nieuwe regime biedt de mogelijkheid dat door de moedermaatschappij geacquireerde vennootschappen per direct aan de bestaande fiscale eenheid worden toegevoegd mits wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Tussentijdse voeging is daardoor mogelijk.

Het verzoek om een dochtermaatschappij te voegen, kan worden gedaan binnen drie maanden na de economische en juridische verwerving van de aandelen door de moedermaatschappij⁴⁸.

De ratio is dat een moedermaatschappij pas op het moment dat zij alle aandelen (ten minste 95%)

⁴⁴ Gelet op de probleemstelling is het van belang om de meest voorkomende te bespreken naar de huidige stand van zaken. In §2.4 wordt nader ingegaan op de knelpunten die de huidige regeling kent.

⁴⁵ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 11.3, blz. 367. Kok spreekt over aansluitende fiscale eenheid. Het gaat hierbij om de moedermaatschappij die aan een derde haar aandelen van de tot de fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij(en) vervreemdt. Deze derde gaat vervolgens een fiscale eenheid aan met de tot de oude fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij(en).

⁴⁶ De opvolgende fiscale eenheid kenmerkt zich door een ondeelbaar moment. Dit moment is gelegen tussen het moment van ontvoeging bij de oude fiscale eenheid en het aangaan van een nieuwe fiscale eenheid.

⁴⁷ Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 4, blz. 9. Hierin is opgemerkt dat met name bij de acquisitie van een nieuwe dochtermaatschappij onder het oude regime niet eerder aan een fiscale eenheid kon worden toegevoegd dan bij de aanvang van het nieuwe (boek- of) kalenderjaar.

⁴⁸ Kamerstukken I, Vergaderjaar 2002-2003, 26854, nr. 45, § 7, blz. 4, (Verslag van de vaste commissie voor Financiën), stelt het CDA vragen over eventuele verlengen van het verschil in levering, in juridische en economische zin. Door het CDA wordt voorgesteld de termijn van economische levering volgende op de juridische levering op te rekken naar drie maanden. De staatssecretaris geeft in Kamerstukken, Vergaderjaar 2002-2003, 45a, § 7, blz. 5, (Nota naar aanleiding van het verslag) aan dat ter voorkoming van praktische problemen in artikel 4 van het Besluit fiscale eenheid 2003, wordt aangesloten bij de laatste verkrijging (juridisch of economisch), indien de moedermaatschappij meer dan 95% van de aandelen in een dochtermaatschappij bezit.

in haar bezit heeft, aanspraak kan maken op de faciliteit van de fiscale eenheid.
Dit ter voorkoming van enige discussie of mogelijke onduidelijkheid over de bezitseis.

Wanneer aan de bovenstaande bezitsvereisten is voldaan, worden de vennootschappen, die tot de fiscale eenheid behoren fiscaal in de heffing betrokken alsof zij zijn opgegaan in de moedermaatschappij⁴⁹. Vanaf dat moment worden zij als één heffingsobject gezien voor de heffing van de vennootschapsbelasting.

2.3.2 Gevolgen van de voeging gedurende de fiscale eenheid

Gedurende het bestaan van de fiscale eenheid kunnen verschillende (vermogens)transacties plaatsvinden die van invloed zijn op de onderlinge verhouding tussen de vennootschappen die tot de fiscale eenheid behoren. Zoals in § 2.3 is aangehaald zorgen de in de wet opgenomen anti-misbruikbepalingen ervoor dat de toerekening van de dochtermaatschappij(en) aan het object (de moedermaatschappij) kan worden doorbroken als deze situaties van verondersteld misbruik voorkomen.

Naast de vermogenstoerekening aan de moedermaatschappij, is er ook sprake van resultatenconsolidatie⁵⁰. Kok is van mening dat hierbij geen sprake is van horizontale verliesverrekening. Naar zijn mening wordt immers door de tot de fiscale eenheid behorende entiteiten slechts één fiscaal resultaat behaald en is de definitie van horizontale verliesverrekening daarmee strikt genomen niet mogelijk vanwege dat ene fiscale resultaat⁵¹.

Ik ben van mening dat zijn redenering juist is maar op het moment van ontvoeging ontstaat het probleem van de toerekening van verliezen aan het juiste lichaam. Er kan, ondanks de toerekening van het resultaat aan de moedermaatschappij, niet voorbij gegaan worden aan de subjectieve belastingplicht van de dochtermaatschappij(en). Door geen rekening te houden met het resultaat van elk lichaam ontstaat op het moment van ontvoeging een probleem.

Het is dan niet meer mogelijk te herleiden in hoeverre eventuele verliezen zijn opgekomen bij de betreffende dochtermaatschappij(en)⁵².

Het betreft namelijk een faciliteit waar de moedermaatschappij en dochtermaatschappij(en) gezamenlijk om verzoeken.

⁴⁹ Stoop, A., Artikel 27 Besluit op de Winstbelasting en een kwijnende dochter, Weekblad Fiscaal Recht, 1967/542, 3^e alinea. Artikel 9, Besluit fiscale eenheid 2003 dient als basis voor de waardering van activa en passiva bij de moeder- en dochtermaatschappij(en). Voor de volledigheid wordt vermeld dat de activa en passiva van de dochtermaatschappij(en) op de beginbalans worden gewaardeerd volgens het waarderingsstelsel van de moedermaatschappij. Voor zover activa en/of passiva niet bij de moedermaatschappij voorkomen, mag het waarderingsstelsel van de dochtermaatschappij(en) aangehouden worden.

⁵⁰ Deze term is ontleend aan Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 7.2.2., blz. 159. Hiermee wordt het samenvoegen van de resultaten van de tot de fiscale eenheid behorende lichamen bedoeld.

⁵¹ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2000-2001, 26 854, nr. 6, blz. 6. De subjectieve belastingplicht van een dochtermaatschappij doet aan dit gegeven niets af. Deze subjectiviteit is vooral bedoeld om verdragstoepassing bij de dochtermaatschappij(en) te waarborgen.

⁵² In artikel 15 af, lid 2, Vpb is vermeld dat de verliezen bij ontvoeging slechts kunnen worden meegegeven voor zover deze verliezen aan de dochtermaatschappij(en) toe te rekenen zijn.

2.3.3 Verbreken van de fiscale eenheid

Een fiscale eenheid wordt verbroken indien deze niet langer voldoet aan de wettelijke voorwaarden of wanneer een gezamenlijk verzoek van de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij(en), om tot verbreking van de fiscale eenheid over te gaan, wordt gedaan⁵³. Met het intreden van het nieuwe fiscale eenheid regime is het toepassen van terugwerkende kracht bij verbreking niet langer mogelijk⁵⁴. Volgens de staatssecretaris zou met het toestaan van de terugwerkende kracht “een spel zonder nieten” plaatsvinden.

Fiscale eenheden zouden dan gedurende een boekjaar, afhankelijk van de bekende resultaten, kunnen beslissen of zij al dan niet dienen te ontvoegen. Dit is naar zijn mening niet de doelstelling van de wetgever en is en dergelijk handelen ongewenst.

In de voorgaande paragrafen is besproken dat bij verbreking van een fiscale eenheid de toerekening aan een moedermaatschappij niet langer van toepassing is. Bij de verbreking komt de zelfstandigheid van de dochtermaatschappij (en moedermaatschappij) weer tot uitdrukking⁵⁵. Op dat moment wordt gekeken naar de zelfstandige resultaten van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij tijdens het bestaan van de fiscale eenheid. De oorzaak hiervan is gelegen in de anti-misbruikregels, welke in werking treden bij de verbreking van de fiscale eenheid.

Dit leidt bij ontvoeging van de fiscale eenheid tot een heffingsmoment.

Het is juist dit heffingsmoment dat in het huidige regime tot een onwenselijke situatie kan leiden.

In § 2.4 worden de bezwaren hiertegen verder toegelicht.

2.3.4 Opvolgende fiscale eenheid⁵⁶

Indien een moedermaatschappij haar aandelen in een dochtermaatschappij vervreemdt, betekent dit normaliter, zoals in § 2.3.3 aangeven, dat afrekening plaatsvindt bij de verbreking van de fiscale eenheid. De gedachte achter een aansluitende fiscale eenheid is dat een dochtermaatschappij van de ene (oude) fiscale eenheid wordt verkocht aan een moedermaatschappij van een andere (nieuwe) fiscale eenheid. De bedoeling is dat de dochtermaatschappij, zonder zelfstandige belastingplicht, (geruisloos) overgaat naar haar nieuwe fiscale eenheid⁵⁷.

Onder het huidige regime dient de juridische verkrijging door de moedermaatschappij van de aandelen in een lichaam binnen vijf dagen na de economische eigendom te geschieden⁵⁸.

Pas op het moment dat zij beide vormen van eigendom in haar bezit heeft, kan een fiscale eenheid

⁵³ Artikel 15, lid 6, onderdeel a en c, Vpb. De overige voorwaarden zijn onder o.a. het niet langer binnenlands belastingplichtig zijn van een lichaam en op gezamenlijk verzoek.

⁵⁴ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2000-2001, 26854, nr. 6, § 4.2, blz. 15.

⁵⁵ Deze fictie bestaat uit de subjectieve belastingplicht welke een cruciale rol (volgens de staatssecretaris) heeft gespeeld bij de herziening van het fiscale eenheid regime. Dit is echter terug te vinden in de wetsgeschiedenis van het voorstel herziene regime fiscale eenheid, zoals eerder in dit hoofdstuk is aangeduid.

⁵⁶ Zie laatste voetnoot § 2.3 met betrekking tot het begrip opvolgende fiscale eenheid.

⁵⁷ Heithuis, E.J.W., Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht, 2001/287, § 5.3.1.

⁵⁸ Artikel 4, lid 1, Besluit fiscale eenheid 2003.

tot stand komen met het lichaam waarin de aandelen verkregen zijn.

Indien gekeken wordt naar de wettelijke bepaling is een opvolgende fiscale eenheid onder het huidige regime niet meer mogelijk⁵⁹. Dit kan tot nadelige gevolgen leiden.

Ter voorkoming van eventuele nadelige gevolgen heeft de staatssecretaris in een Besluit bepaald dat onder voorwaarden een fiscale eenheid kan worden voortgezet⁶⁰. Ik denk daarbij aan een opvolgende fiscale eenheid waarbij een verschoven vermogenbestanddeel tussen een dochtermaatschappij en kleindochtermaatschappij heeft plaatsgevonden.

In de parlementaire behandeling is wel beschreven dat indien een moedermaatschappij de aandelen van (een) dochtermaatschappij(en) verkrijgt die op zichzelf ook reeds een fiscale eenheid vormde(n), de eerstgenoemde het verzoek tot vorming van een fiscale eenheid dient in te dienen.

Hiermee gaat zij deelnemen in de "bestaande fiscale eenheid"⁶¹.

Ter voorkoming van een administratieve lastenverzwaring is bepaald dat zowel moeder- als dochtermaatschappij(en) het verzoek moet(en) indienen⁶². Naar mijn mening hoeft het opgaan van een bestaande fiscale eenheid in een nieuwe fiscale eenheid niet tot belemmeringen te leiden.

Onder het oude fiscale eenheid regime was het mogelijk om een opvolgende fiscale eenheid te vormen⁶³. Als voorwaarde gold daarbij dat een obligatoire overeenkomst werd gesloten voor de overdracht en levering van de aandelen op de eerste werkdag in het nieuwe boekjaar⁶⁴.

2.4 Knelpunten in de huidige fiscale eenheid

In het huidige regime zijn door de staatssecretaris wijzigingen aangebracht welke ervoor zorgen dat de voorheen bestaande problemen in de praktijk gedeeltelijk of geheel werden weggenomen. Ondanks de geformuleerde doelstellingen van de staatssecretaris bij de herziening van het fiscale eenheid regime, zoals omschreven in § 2.2.2, zijn er enkele punten die niet of niet geheel zijn weggenomen. Hierna wil ik ingaan op enkele verschillende aspecten van deze tekortkoming van het huidige fiscale eenheid regime.

⁵⁹ Met het begrip opvolgende fiscale eenheid wordt bedoeld op leer van een aansluitende fiscale eenheid zoals van toepassing onder het oude fiscale eenheid regime. Omdat onder het huidige fiscale eenheid regime de aansluitende fiscale eenheid niet langer bestaat, hanteer ik het begrip opvolgende fiscale eenheid.

⁶⁰ V-N 2004/54.14, 28 oktober 2004, blz. 85

⁶¹ Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 4.2, blz. 10.

⁶² Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 4.2, blz. 11.

⁶³ Zie toelichting op de oude standaardvoorwaarden, onderdeel 2.2, aansluitende fiscale eenheid.

⁶⁴ Er was toen nog terugwerkende kracht mogelijk bij verbreking van de fiscale eenheid naar het begin van het (boek)jaar. Er wordt door Heithuis de suggestie gedaan om deze obligatoire overeenkomst eveneens onder het nieuwe regime toe te staan voor de opvolgende fiscale eenheid.

2.4.1 Het “95%-criterium”

Voor de staatssecretaris was het volgende een reden om tegemoet te komen aan de verlaging van het bezitspercentage⁶⁵. Bij het uitgeven van aandelenparticipaties aan werknemers zou men, onder het oude regime, snel onder het bezitsvereiste van 99% komen. Hierdoor zou verbreking van rechtswege plaatsvinden omdat niet langer aan de vereiste van het aandelenbezit werd voldaan. Daarnaast biedt de verlaging van het aandelenpercentage een oplossing voor eventueel zoekgeraakte aandelen waardoor makkelijker gebruik kan worden gemaakt van deze faciliteit.

Voor de verlaging van de beziteis wordt aangesloten bij de civielrechtelijke uitkoopregeling⁶⁶. Ik ga niet nader in op de betekenis hiervan maar verwijs slechts naar de bijbehorende artikelen, te weten artikel 92a en 201a van boek 2 van het BW.

In de literatuur wordt opgemerkt dat een lager bezitspercentage wenselijk zou zijn, zodat meer ondernemingen gebruik kunnen maken van de faciliteit fiscale eenheid⁶⁷.

De staatssecretaris merkt op dat indien de bezitsei verder zou worden verlaagd, een beperkt fiscale eenheid regime ontstaat. Dit zou aanleiding kunnen geven om de verliesverrekening te ruim toe te passen bij moedermaatschappij of deelneming(en).

Met name het budgettaire aspect was een reden om af te zien van een beperkte fiscale eenheid⁶⁸.

Daarnaast zouden hieraan ook enkele, niet nader benoemde, technische bezwaren kleven. Tijdens de parlementaire behandeling zijn voorstellen gedaan om in overeenstemming met bestaande regelingen in het buitenland, een beperkt fiscaal eenheidsregime toe te passen⁶⁹.

Indien een beperkt regime zou worden geïntroduceerd, zou dit tot vele praktische uitvoeringsproblemen leiden. Met name verliesimport is de grootste vrees van de staatssecretaris⁷⁰.

Omwille van de volgende reden heeft de staatssecretaris verdere wijziging(en) van het bezitspercentage buiten de herziening van het fiscale eenheidsregime gelaten:

Bij het huidige regime zijn dat met name de onderlinge resultatensaldering en het buiten de heffing houden van resultaten voortvloeiend uit onderlinge transacties, waardoor ook interne reorganisaties mogelijk zijn zonder dat belastingheffing plaatsvindt.

Naar mijn mening heeft de staatssecretaris een kans voorbij laten gaan om gehoor te geven aan vragen die tijdens de parlementaire behandeling aan de orde zijn geweest ten aanzien van een beperkt regime fiscale eenheid. Naast de praktische voordelen, dat derden eerder in aanmerking

⁶⁵ Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 2, blz. 3.

⁶⁶ Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 4, blz. 8.

⁶⁷ Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 199 Fiscale eenheid, Rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de Venootschapsbelasting 1969, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 34 en 35.

⁶⁸ Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 4.1, blz. 9.

⁶⁹ Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 5, § 4.1, blz. 9, 10 en 11. Hierin doet het CDA de suggestie om verlaging van het bezitspercentage.

⁷⁰ Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 6, § 4.1, blz. 13. De staatssecretaris duidt dit als dat de praktische problemen groot zouden zijn. Uit de context waarin deze reactie is geplaatst, is op te maken dat dit is ter voorkoming van verliesimport, JP.

komen voor een beperkt regime, kan het tevens de aantrekkingskracht van Nederland als vestigingsplaats vergroten.

Een regime dat wel een lager bezitspercentage kent zoals het Verenigd Koninkrijk, bespreek ik nader in hoofdstuk 6.

2.4.2 Verschoven vermogensbestanddelen

Bij verschuiving van vermogensbestanddelen over en weer binnen een fiscale eenheid, kan dit in beginsel zonder fiscale gevolgen gebeuren. Dit geldt ook voor vermogensbestanddelen waarin stille reserves, zoals onder andere goodwill, aanwezig zijn. Tijdens het bestaan van een fiscale eenheid leiden verschuivingen van vermogensbestanddelen niet tot problemen. Zowel het resultaat als de vermogensbestanddelen van de gehele fiscale eenheid worden immers gedurende het bestaan aan de moedermaatschappij toegerekend.

De ratio van artikel 15ai Vpb is gericht op anti-misbruik van deze faciliteit⁷¹.

De staatssecretaris haalt de volgende twee redenen aan waarom strikte voorwaarden worden gehanteerd.

Als eerste wenst hij te voorkomen dat de fiscale eenheid slechts voor een korte periode wordt aangegaan, met als enig doel een onbelaste vermogensoverdracht te realiseren.

Ten tweede wil hij voorkomen dat overdrachtswinst, welke wordt behaald met de verschuiving, wordt omgevormd tot een vrijgesteld deelnemingsvoordeel.

Indien echter een ontvoeging plaatsvindt binnen de zesjaarstermijn, treedt de anti-misbruikbepaling in werking met betrekking tot het verschoven vermogensbestanddeel⁷².

De staatssecretaris maakt een uitzondering op de zesjaarstermijn indien een zelfstandig onderdeel van een onderneming wordt vervreemd tegen uitreiking van aandelen door de overnemer.

In dat geval mag in overeenstemming met de bedrijfsfusiefaciliteit het aandeel in de maatschappij waar het verschoven vermogensbestanddeel zich bevindt, niet binnen drie jaar worden vervreemd⁷³.

Indien het aandeel toch wordt vervreemd, treedt alsnog artikel 15ai Vpb in werking.⁷⁴

De sanctie van artikel 15ai Vpb is echter niet van toepassing indien de overdracht plaatsvindt in het kader van een, bij de aard en omvang van de overnemer en van de overdrager, passende normale bedrijfsuitoefening⁷⁵. Dit artikel treedt pas in werking bij verbreking van de fiscale eenheid.

Om die reden leent de fiscale eenheid zich goed voor de herstructurering van een onderneming vanwege het verschuiven van vermogensbestanddelen, zonder dat hierover heffing plaatsvindt.

⁷¹ Kamerstukken I, Vergaderjaar 2000-2001, 26 854, nr. 45, § 2, blz. 2.

⁷² Kamerstukken I, Vergaderjaar 2002-2003, nr. 45a, § 2, blz. 2. Het is volgens de staatssecretaris de bedoeling dat de sanctie van artikel 15ai niet van toepassing is indien na de besmette overdracht een periode van drie respectievelijk zes maal 365 dagen is verstreken.

⁷³ Geld, J.A.G. van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Vierde herziene druk, FED, Deventer, 2008, blz. 228.

⁷⁴ Zie artikel 14, lid 4, Vpb.

⁷⁵ Böhmer, R.W. en Streek, J.L., van de, Verslag van de Fiscale conferentie "Herziening regime fiscale eenheid", Weekblad Fiscaal Recht 2003/421, § 5.1.

Dit zou naar mijn mening kunnen betekenen dat indien sprake is van een opvolgende fiscale eenheid, het in het kader van de normale bedrijfsuitoefening overgedragen aandeel in de fiscale eenheid niet valt onder de werking van artikel 15ai Vpb⁷⁶. Door de fiscale eenheid op deze manier te herstructureren vormt dit geen reden om anti-misbruikbepalingen in werking te laten treden.

2.4.3 Verliesverrekening

Onder het oude regime was toerekening van verliezen slechts mogelijk aan de moedermaatschappij⁷⁷. Allereerst is het van belang om te kijken naar de beperking(en) bij verliesverrekening.

Voorvoegingsverliezen mogen slechts worden verrekend voor zover zij niet elders verrekend zijn, al dan niet bij een lichaam dat tot de fiscale eenheid behoort.

Het voorgaande is in artikel 11 van het Besluit opgenomen en heeft als doelstelling misbruik van de fiscale eenheid voor verliesverrekening tegen te gaan. Hetzelfde geldt voor de verrekening van voorvoegingsverlies/-verliezen van lichamen tijdens de fiscale eenheid⁷⁸.

Zij mogen slechts verrekend worden indien en voor zover door hetzelfde lichaam tijdens de fiscale eenheid winst behaald wordt. Hiermee komt de toerekening van het betreffende lichaam onder het huidige regime tot uitdrukking⁷⁹. Als keerzijde hiervan kan worden opgemerkt dat anders verrekening van voorvoegingsverliezen pas bij verbreking van de fiscale eenheid weer mogelijk zou zijn, vanwege het niet langer toerekenen aan de moedermaatschappij.

Voor de beantwoording van mijn probleemstelling is vooral van belang in hoeverre verliezen na het ontvoegingsmoment kunnen worden meegegeven. De winstsplitsing speelt hierbij een belangrijke rol. Er kan immers slechts op basis van de enkelvoudige balans van een tot de fiscale eenheid gevoegde maatschappij worden berekend wat het te verrekenen verlies of de te compenseren winst is⁸⁰.

Doelstelling van het in artikel 15ah Vpb bepaalde is, dat in bepaalde gevallen moet worden vastgesteld wat de winst van de maatschappijen was “alsof er geen fiscale eenheid zou zijn geweest”

⁸¹.

Tijdens de parlementaire behandeling is besproken dat op verzoek van de tot de fiscale eenheid behorende lichamen een aan het betreffende lichaam toe te rekenen deel van het in de fiscale

⁷⁶ Zie laatste voetnoot van § 2.3 voor betekenis van aansluitende fiscale eenheid.

⁷⁷ Ik beperk mij slechts tot de verrekening van: voorvoegingsverliezen, de verliezen tijdens een fiscale eenheid en de mee te geven verliezen bij het moment van ontvoeging die verrekend kunnen worden met gerealiseerde winsten van de fiscale eenheid. De verliesverrekening gedurende een fiscale eenheid in combinatie met anti-misbruikbepalingen laat ik hierbij buiten beschouwing.

⁷⁸ Heithuis, E.J.W., Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht, 2001/287, § 8.1. Door Heithuis genoemd de enkelsporige verliesverrekening waarmee hij de verrekening van een voorvoegingsverlies van een dochtermaatschappij aanduidt.

Artikel 15ah Vpb regelt de berekening van de zelfstandigheid bij verliesverrekening.

⁶³ Artikel 15ae, lid 1 Vpb.

⁸⁰ Kampschöer, G.W.J.M., Weekblad Fiscaal Recht, 2003/617, § 2.3.

⁸¹ Vakstudie Nieuws, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Artikel 15ah Winstsplitsing, artikelsgewijs commentaar, 2008, §1.4.

eenheid geleden verlies, meegegeven kan worden aan het betreffende lichaam⁸².

Op zichzelf is dit een goede regeling en sluit zij aan bij de praktijk. Bij een opvolgende fiscale eenheid, dienen de te verrekenen verliezen van de tot de hiertoe behorende lichamen opnieuw te worden bepaald. Hierdoor kan de positie van verliesverrekening na ontvoeging gewijzigd worden vanwege de ontvoeging met de voormalige moedermaatschappij.

2.4.4 Onderlinge (verrekening van) vorderingen en schulden

Bij de ontvoeging van een fiscale eenheid komen de onderlinge verhoudingen tussen de moedermaatschappij en dochtermaatschappij(en) weer tot uitdrukking. De onderlinge vorderingen en schulden worden, op het moment voorafgaand aan de ontvoeging, gewaardeerd tegen de waarde in het economisch verkeer. Fiscaal betekent dit dat bij een lichaam een nieuwe schuld of vordering ontstaat⁸³. In artikel 15aj, lid 2 Vpb, zijn hiervoor nadere regels gesteld. Vorderingen dienen op de nominale of lagere bedrijfswaarde gesteld te worden. De crediteur dient zijn schuld overeenkomstig deze waarde op te nemen op het moment voorafgaand aan de ontvoeging⁸⁴. Naar de mening van Kok dient de bedrijfswaarde bij ontvoeging leidend te zijn omdat op dat moment daadwerkelijk de waarde tot uitdrukking komt⁸⁵. Op dit moment is het eveneens mogelijk om deze op de nominale waarde te waarderen, hetgeen tot discussie kan leiden.

2.5 Tussenconclusie

Het huidige fiscale eenheid regime laat blijken dat de “opgaan in ” gedachte allesbepalend is voor wat betreft de faciliteit van artikel 15 Vpb. De door de staatssecretaris voorgestelde volledige consolidatie heeft, vanwege praktische uitvoeringsproblemen, de eindstreep niet gehaald bij de herziening.

De “opgaan in” gedachte is aangevuld met de “expliciete” toevoeging dat een dochtermaatschappij haar subjectieve belastingplicht gedurende de fiscale eenheid behoudt, voor zover noodzakelijk en ter voorkoming van onduidelijkheden, omdat deze subjectieve belastingplicht altijd tot de fiscale eenheid heeft behoord. Inhoudelijk blijft de strikt juridische voorwaarde van het bezit van ten minste 95% van de aandelen in het nominaal gestort kapitaal.

De “opgaan in” benadering treedt in werking op het moment dat een fiscale eenheid wordt aangegaan, tijdens haar bestaan en bij verbreking. De introductie van een terugwerkende kracht van drie maanden bij het aangaan wordt als een verbetering beschouwd.

⁸² Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 6.2.

⁸³ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 12.6.1, blz. 409.

⁸⁴ Kok merkt op dat het merkwaardig is dat op het voorafgaand moment aan ontvoeging, waarbij toerekening aan de moedermaatschappij nog verplicht is, toch een vordering gewaardeerd moet worden terwijl deze pas na ontvoeging toerekenbaar aan een dochtermaatschappij als zelfstandig belastingplichtige.

⁸⁵ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 12.16, blz. 441.

Anderzijds is bij het verbreken van de fiscale eenheid niet langer een terugwerkende kracht toegestaan, zoals in artikel 13, lid 1, Besluit fiscale eenheid 2003 is bepaald.

Met name bij een opvolgende fiscale eenheid zijn er bezwaren met betrekking tot de huidige regeling. Deze bezwaren bestaan eruit dat door het ontbreken van een opvolgende fiscale eenheid onder het huidige regime, de subjectieve belastingplicht herleeft op het moment van verbreking. In het geval dat de door mij aangehaalde opvolgende fiscale eenheid zou worden gehanteerd, zouden de heffingsmomenten uitblijven over de aanwezige stille reserves, verschoven vermogensbestanddeel/-delen, onderlinge vorderingen en schulden en de verliesverrekening. Voor deze heffingsmomenten zou door middel van een opvolgende fiscale eenheid, een oplossing kunnen worden geboden. Zoals in paragraaf 2.3.4. is vermeld, wenst de staatssecretaris vooralsnog hieraan slechts beperkt mee te werken.

Hoofdstuk 3 Groepsdeelbenadering

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is weergegeven dat veel van de bezwaren, die aanwezig waren onder het oude regime, zijn meegenomen in de parlementaire behandeling⁸⁶. Desondanks bestaan er nog steeds knelpunten onder het huidige regime. In dit hoofdstuk beschrijf ik een mogelijke oplossing die deze knelpunten kan wegnemen, namelijk de groepsdeelbenadering.

In essentie komt het neer op een fiscale eenheid binnen een fiscale eenheid.

Van Merriënboer introduceerde dit theoretische leerstuk waarmee hij knelpunten van het huidige regime fiscale eenheid wil wegnemen. Vooralsnog heeft hij van de staatssecretaris nog geen bijval gekregen⁸⁷.

In paragraaf 3.2 bespreek ik de doelstellingen en de strekking van de groepsdeelbenadering. Daarna ga ik in op het commentaar dat de staatssecretaris geeft op situaties onder het huidige regime die vergelijkbaar zijn met de groepsdeelbenadering. Vervolgens bespreek ik in paragraaf 3.4 de uitwerking van de groepsdeelbenadering binnen het huidige fiscale eenheid regime. Aan het einde van dit hoofdstuk wil ik duidelijkheid geven over de betekenis van de groepsdeelbenadering voor het huidige fiscale eenheid regime.

3.2 Doel en strekking

In hoofdstuk 2 heb ik geconcludeerd dat het huidige fiscale eenheid regime enkele bezwaren kent. Door de introductie van de groepsdeelbenadering kunnen deze bezwaren worden weggenomen. De definitie van de groepsdeelbenadering is naar de mening van Kok⁸⁸:

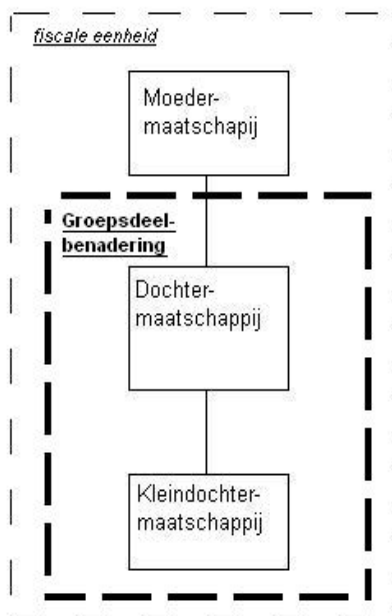
Een verzameling dochtermaatschappijen in een fiscale eenheid, welke verzameling ook zelf een fiscale eenheid had kunnen vormen als zij geen deel hadden uitgemaakt van die grotere fiscale eenheid⁸⁹.

⁸⁶ De staatssecretaris wil hiermee voldoen aan de behoefte die er bestaat om de herziening door te voeren, zie Kamerstukken I, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 1.

⁸⁷ Merriënboer, F.M.A.M. van, Het groepsdeel in de regeling van de fiscale eenheid, WFR 1992/717.

⁸⁸ Afgeleid van de introductie door Van Merriënboer; zie vorige voetnoot.

⁸⁹ Kok, Q.W.J.C.H., Pleidooi voor het opnemen van een groepsdeelbepaling in het regime fiscale eenheid, Weekblad Fiscaal Recht, 6611, 15 februari 2005, blz. 208.



Figuur 1

3.2.1 Concerngedachte versus beginselprogram

In 1992 introduceerde Van Merriënboer het begrip groepsdeel.

Hij ontleende dit begrip aan het jaarrekeningenrecht⁹⁰. Het uitgangspunt voor het begrip groepsdeel vormt de concerngedachte⁹¹.

Van Merriënboer neemt enerzijds als uitgangspunt het standpunt van Dijstelbloem⁹².

Dit is gebaseerd op de gedachte dat een concern een eenheid vormt, de concerngedachte.

Vanwege de gevormde eenheid bij een concern, worden interne transacties binnen deze eenheid niet in de belastingheffing betrokken⁹³. Het denken op concernniveau staat naar zijn mening centraal en dient als uitgangspunt bij belastingheffing van concerns.

Bij de bepaling van het uitgangspunt constateert Van Merriënboer dat Verburg juist de mening is toegedaan dat het beginselprogram bij belastingheffing bij concernvorming, voorop staat⁹⁴.

Verburg gaat ervan uit dat ieder belastingplichtig lichaam, al dan niet tot een concern behorend, in beginsel zelfstandig in de belastingheffing dient te worden betrokken. De wet bepaalt namelijk dat elke vennootschap belastingplichtig is en een groepsbehandeling in de zin van de fiscale eenheid voor de Vpb bepaalt dat hierop een uitzondering wordt gemaakt⁹⁵.

⁹⁰ Merriënboer, F.M.A.M., van, "Het groepsdeel in de regeling van de fiscale eenheid", Weekblad Fiscaal Recht 1992/717 en hij kreeg later bijval van Kok, Q.W.J.C.H., "Pleidooi voor het opnemen van een groepsdeelbenadering in het regime fiscale eenheid", Weekblad Fiscaal Recht, 6611, 17 februari 2005.

⁹¹ In § 4.2.1. volgt een nadere uiteenzetting van de betekenis van het begrip concern en voornamelijk het begrip groep. In hoofdstuk 2 is aangegeven dat dit begrip niet in het BW is opgenomen maar wel begrippen die een vergelijkbare betekenis hebben.

⁹² Merriënboer, F.M.A.M., van, "Het groepsdeel in de regeling van de fiscale eenheid", Weekblad Fiscaal Recht 1992/717, § 5, een na laatste alinea: "Ik baseer het voorstel op de concerngedachte."

⁹³ Merriënboer, F.M.A.M., van, "Het groepsdeel in de regeling van de fiscale eenheid", Weekblad Fiscaal Recht 1992/717, § 2.

⁹⁴ Verburg, J., FED's Fiscaal Weekblad, 1986/738.

⁹⁵ Zie artikel 2, lid 1, onderdeel a, Vpb 1969.

Verburg is van mening dat hierdoor een (te) vriendelijke beeldvorming ontstaat ten aanzien van concerns.

Ik maak hieruit op dat Verburg met “vriendelijk” bedoelt dat de uitzondering op de hoofdregel, de mening van Dijstelbloem, mogelijk verheven wordt tot een norm voor de fiscale behandeling van concerns. Verburg ontgaat daarmee de essentie van het wezen van de fiscale eenheid, namelijk het fiscaal faciliteren van gunstige behandeling bij concernvorming als uitzondering op de hoofdregel van de zelfstandige belastingplicht.

Van Merriënboer concludeert dat tussen het niveau van Verburgs' beginselprogram en Dijstelbloems' concerngedachte, het begrip groepsdeel zit⁹⁶. Hij geeft daarbij aan dat in het jaarrekeningenrecht al rekening wordt gehouden met dit “afzonderlijke niveau”. Dit groepsdeel wordt nader beschouwd in hoofdstuk 4, waarbij de achtergrond, inhoud en strekking tot uitdrukking wordt gebracht.

De kern van de groepsdeelbenadering komt er op neer dat sprake is van een fiscale eenheid die op zichzelf en binnen een bestaande fiscale eenheid zou kunnen bestaan.

3.3 Besluit van de staatssecretaris

Tot heden lijkt de groepsdeelbenadering slechts een theoretisch leerstuk.

Desondanks heeft de staatssecretaris in een Besluit vragen beantwoord met betrekking tot situaties die vergelijkbaar zijn met het gedachtegoed van de groepsdeelbenadering.

3.3.1 Besluit van 22 september 2004⁹⁷

De staatssecretaris geeft in het onderhavige Besluit aan dat er (nog) geen ruimte is voor de groepsdeelbenadering. In het onderhavige besluit komt het meegeven van geleden verliezen aan de ontvoegde dochtermaatschappij aan de orde⁹⁸. Het uitblijven van fiscale gevolgen wanneer verbreking van de fiscale eenheid plaatsvindt, gevolgd door het aangaan van een nieuwe fiscale eenheid, kunnen niet rekenen op sympathie van de staatssecretaris.

Hierna volgen de relevante vragen aan de staatssecretaris over de groepsdeelbenadering en de bijbehorende antwoorden.

⁹⁶ Merriënboer, F.M.A.M., van, “Het groepsdeel in de regeling van de fiscale eenheid”, Weekblad fiscaal recht 1992/717, § 2, laatste alinea.

⁹⁷ Besluit staatssecretaris van Financiën van 22 september 2004, CPP2004/812M, V-N 2004/52.9.

⁹⁸ Het meegeven van verliezen vanuit de fiscale eenheid aan de te ontvoegen dochtermaatschappij waar het hier over gaat, is geregeld in artikel 15af, Vpb.

Vraag:

*Indien X BV verliezen heeft geleden en deze verliesgevende activiteiten onderbrengt in (een aparte) Y BV, welke als dochtermaatschappij van X BV fungeert, mogen de geleden verliezen van X BV, gelet op het overdragen van activiteiten aan Y BV, meegegeven worden aan Y BV bij de ontvoeging van de fiscale eenheid?*⁹⁹

Antwoord:

Het feit dat de geleden verliezen toe te rekenen zijn aan de van X BV aan Y BV overgedragen activiteiten, zorgt er niet voor dat deze verliezen meegegeven kunnen worden aan Y BV. In het wettelijke systeem zijn verliezen gebonden aan het lichaam waarbinnen zij zijn opgekomen. De verliezen van Y BV zijn dus enkel mee te geven voor zover zij deze zelf heeft doen opkomen. Aanvullend wordt opgemerkt dat de overdracht van een zelfstandig deel van de onderneming in beginsel valt onder de werking van artikel 15ai, Vpb.

Dit is wederom een bevestiging van het hanteren van de formeel-juridische benadering van de fiscale eenheid en het bijbehorende Besluit fiscale eenheid 2003.

Voor de groepsdeelbenadering is van belang dat bij de vorming van het groepsdeel de verliezen aan de tot het groepsdeel behorende lichamen worden meegegeven. Hiermee kan het groepsdeel vervolgens in volgende jaren deze verliezen verrekenen met de toekomstige winsten. Indien de aangehaalde verliezen voor rekening komen van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid wordt de mogelijkheid voor het (ontvoegde) groepsdeel uitgesloten om dit betreffende verlies te verrekenen.

Vraag:

Kunnen bij vervreemding van de aandelen van de dochter- en kleindochtermaatschappijen, welke behoorden tot een fiscale eenheid van de moedermaatschappij, aan een derde, de verliezen van de afzonderlijke vennootschappen meegegeven worden aan de direct opvolgende fiscale eenheid?

Antwoord:

Artikel 15af Vpb bepaalt dat bij ontvoeging van de fiscale eenheid verliezen kunnen worden meegegeven aan de afzonderlijke (klein)dochtermaatschappij(en). Wanneer de (klein)dochtermaatschappijen vervolgens tot een nieuwe fiscale eenheid gaan behoren, dan zijn de afzonderlijke verliezen aan te merken als voorvoegingsverlies van de fiscale eenheid in overeenstemming met artikel 15ae, lid 1, onderdeel a, Vpb.

Artikel 15af, Vpb geeft niet de mogelijkheid om bij ontvoeging de verliezen mee te geven aan de nieuwe fiscale eenheid in plaats van aan de afzonderlijke vennootschappen.

⁹⁹ Kern van de vraag: Is in het jaar na oprichting van Y BV, wanneer deze wordt vervreemd aan derden, artikel 15af, lid 1,

Door vast te houden aan de formeel juridische benadering betekent het bovenstaande dat een opvolgende fiscale eenheid niet mogelijk is¹⁰⁰. Hierdoor kan een groepsdeel niet zonder heffing van vennootschapsbelasting worden voortgezet. Als er geen wijzigingen op dit punt zouden plaatsvinden, zorgen deze strikte juridische voorwaarden voor een nadelig effect voor de groepsdeelbenadering.

3.4 Werking van de groepsdeelbenadering bij huidige fiscale eenheid

In de voorafgaande paragraaf is weergegeven hoe strikt de wettelijke regelgeving met betrekking tot de fiscale eenheid wordt uitgelegd door de staatssecretaris. Naar de huidige stand van zaken wordt niet afgeweken van hetgeen in de wet en het bijbehorende Besluit fiscale eenheid 2003 is bepaald. Ik wil kort ingaan op de werking van de groepsdeelbenadering wanneer zij theoretisch gezien wel onder het huidige regime mogelijk zou zijn.

Bij de hierna genoemde voorbeelden dient *figuur 1* van paragraaf 3.2 als uitgangspunt voor de groepsdeelbenadering¹⁰¹.

3.4.1 Verschoven vermogenbestanddelen

Door het ontbreken van de groepsdeelbenadering kan onder het huidige fiscale eenheid regime nadeel ontstaan. De volgende situatie illustreert wanneer de groepsdeelbenadering een zinnvolle toevoeging/aanvulling kan zijn aan de fiscale eenheid.

Een fiscale eenheid bestaat uit M BV, D BV en KD BV.

Indien M BV de door haar gehouden aandelen in D BV en KD BV vervreemdt, heeft dit het hierna geschetste gevolg.

Voorafgaand aan de vervreemding heeft een besmette transactie plaatsgevonden tussen D BV en KD BV¹⁰². D BV en KD BV gaan na de vervreemding door M BV meteen een nieuwe fiscale eenheid aan. Voordat zij een nieuwe fiscale eenheid kunnen aangaan, vindt bij de oude fiscale eenheid, waartoe D BV en KD BV behoorden, een ontvoeging plaats¹⁰³. Op basis van de ontvoeging op het niveau van M BV en D BV, treedt artikel 15 ai Vpb in werking waardoor herwaardering plaatsvindt over het verschoven vermogenbestanddeel. Dit ondanks het feit dat het verschoven vermogenbestanddeel zich niet bevindt op het niveau van M BV en D BV. Ik deel de mening van Kok dat deze regeling onder de aandacht gebracht dient te worden en op een ander wijze benaderd kan

onderdeel b, Vpb van toepassing?

¹⁰⁰ Zie § 2.3.4.

¹⁰¹ Zoals eerder opgemerkt in paragraaf 2.3 worden slechts de meest voorkomende situatie besproken. De voorbeelden zijn ontleend aan de omschreven situaties zoals omschreven in Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, §11.3, blz. 364 en 365.

¹⁰² De besmette transactie valt binnen de in artikel 15ai Vpb genoemde termijn van 6 jaar.

¹⁰³ De ontvoeging vindt plaats op grond van artikel 15, lid 6, onderdeel a Vpb jo. artikel 13 Besluit fiscale eenheid 2003.

worden¹⁰⁴. Ik denk daarbij aan de groepsdeelbenadering waardoor geen heffingsmoment ontstaat bij ontvoeging van de fiscale eenheid.

De ratio achter artikel 15ai Vpb is volgens de staatssecretaris dat door het hanteren van het begrip “ten goede komen”, misbruik van de fiscale eenheid wordt gemaakt.

Dit misbruik bestaat volgens hem eruit dat: *“Voorkomen moet worden dat een fiscale eenheid slechts gedurende korte termijn wordt aangegaan, met het doel een onbelaste vermogensoverdracht te doen plaatsvinden waarna de eenheid weer wordt ontvoegd.*

Het voorgestelde artikel 15ai is er op gericht dit onbedoelde gebruik te voorkomen”¹⁰⁵.

De door Kok voorgestelde wijziging met gebruikmaking van de groepsdeelbenadering, zou er toe leiden dat in de hierboven geschetste situatie geen sprake is van een besmette transactie die leidt tot het in werking treden van artikel 15 ai Vpb¹⁰⁶. Doordat D BV en KD BV een doorlopende fiscale eenheid vormen, wordt niet in strijd met de ratio van artikel 15ai Vpb gehandeld.

Immers het groepsdeel, D BV en KD BV, wordt niet slechts voor een korte termijn aangegaan met als doel een onbelaste vermogensoverdracht te laten plaatsvinden.

3.4.2 Onderlinge vorderingen en schulden

Hetzelfde voorbeeld als in de vorige paragraaf doet zich opnieuw voor.

Een fiscale eenheid bestaat uit M BV, D BV en KD BV. Weer vervreemdt M BV haar belang in D BV en KD BV. D BV heeft een vordering op KD BV van nominaal 1000.

Op het moment van de ontvoeging, vanwege de vervreemding door M BV, bedraagt de bedrijfswaarde van de vordering 400. Overeenkomstig artikel 15aj, lid 2 Vpb dient op het moment van verbreking KD BV haar schuld tegen nominale waarde te waarderen (1000), terwijl de D BV dit tegen de bedrijfswaarde (400) moet waarderen.

Als beiden vervolgens een opvolgende fiscale eenheid aangaan ontstaat een waarderingsverschil tussen de vorderingen. Artikel 15ab, lid 6 Vpb schrijft voor dat maatschappijen die tot een fiscale eenheid gaan behoren hun onderlinge vorderingen en schulden, op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de voeging, dienen te waarderen op de nominale waarde of lagere bedrijfswaarde. Dit heeft tot gevolg dat de vordering /schuld in casu op 400 gewaardeerd dient te worden.

Als bijkomstigheid van deze situatie moet KD BV 600 winst nemen. Bij een gelijke waardering van de positie van de vordering en schuld bij het aangaan en verbreken van de fiscale eenheid zou dit probleem opgelost kunnen worden. Hierbij kan de groepsdeelbenadering uitkomst bieden.

¹⁰⁴ Kok Q.W.J.C.H., De zestiende standaardvoorwaarde herzien, Weekblad Fiscaal Recht, 2001/1535, § 7, blz. 1539.

¹⁰⁵ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2000-2001, 26 854, nr. 6, § 7, blz. 28 en 29.

¹⁰⁶ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, §11.3, blz. 366, derde en vierde alinea.

Brink en Van Sonderen constateerden al onder het oude fiscale eenheid regime dat de waardering van de schulden en vorderingen in de onderhavige situatie tot nadelige gevolgen leidt¹⁰⁷.

De oorzaak hiervan is gelegen in het aangaan en daaraan voorafgaand verbreken van een fiscale eenheid waarbij D BV en KD BV zijn betrokken.

De ratio volgens de staatssecretaris is dat bij ontvoeging de waarde van de schuld bij KD BV op basis van goed koopmansgebruik op de nominale waarde zou kunnen worden gesteld.

Wanneer hij dit niet zou regelen, leidt dit tot een onrechtvaardige verliesneming op het tijdstip na verbreking van de fiscale eenheid¹⁰⁸. Daar staat tegenover dat de vordering bij D BV geen winstneming meer wordt toegestaan tot het bedrag van de nominale waarde omdat is voorgeschreven dat de vordering op lagere bedrijfswaarde (of maximaal de nominale waarde) kan worden gewaardeerd, conform Artikel 15 aj lid 2 Vpb. De winstneming hoeft niet plaats te vinden indien het verschil tussen bedrijfswaarde en nominale waarde is ontstaan tijdens het bestaan van de fiscale eenheid,

Met deze regeling wordt niet voorkomen dat bij een voeging in een fiscale (opvolgende) fiscale eenheid door artikel 15 ab, lid 6 Vpb deze vordering toch tegen nominale waarde dient te worden opgenomen.

De onderlinge vorderingen en schulden op het niveau van D BV en KD BV zouden geen hinder ondervinden van winst- en verliesneming bij de groepsdeelbenadering.

Kok merkt hierbij op dat naar zijn mening sprake is van een ondeelbaar moment, namelijk tussen het aangaan van de nieuwe fiscale eenheid van D BV en KD BV en het verbreken van de oude fiscale eenheid¹⁰⁹. De door hem voorgestelde gelijke waardering van de vordering bij zowel schuldeiser als schuldenaar, loopt echter spaak vanwege dezelfde reden als de staatssecretaris aanhaalde. De groepsdeelbenadering kan deze problematiek op zichzelf niet oplossen.

Het is echter naar mijn mening wel een oplossing voor het groepsdeel tijdens haar bestaan.

Het probleem is vervolgens dat bij verbreking van het groepsdeel wederom het aangehaalde "ondeelbare" moment opspeelt. De reden dat dit bijvoorbeeld anders ligt dan bij artikel 15ai Vpb, is dat bij dat artikel de besmette termijn eenvoudiger gepasseerd kan worden zonder nadelige gevolgen.

3.4.3 Verliesverrekening

Bij verliesverrekening zijn er ten aanzien van de fiscale eenheid twee situaties bepalend voor de wijze van verliesverrekening. Deze twee situaties zijn:

- voorwaartse verliesverrekening;
- ontvoegingsverliezen (achterwaartse verliesverrekening).

¹⁰⁷ Het betrof de toenmalige 13^e standaardvoorwaarde welke inmiddels is opgenomen in de wettelijke bepaling van artikel 15ab, lid 6 Vpb. Zie Brink, W. en Sonderen, J.C.M., van, *Vordering / Schuldverhouding binnen de fiscale eenheid*, Weekblad Fiscaal Recht, 1991/811.

¹⁰⁸ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2000-2001, 26 854, nr. 6, § 4.2 blz. 15 en 16.

Gelet op de omvang van de problematiek van verliesverrekening op zichzelf en in het bijzonder met betrekking tot de fiscale eenheid, beperk ik mij met betrekking tot het begrip verliesverrekening tot de hoofdlijnen. Ik benadruk enkel het verschil tussen het al dan niet gebruik maken van de groepsdeelbenadering¹¹⁰.

Ad Voorwaartse verliesverrekening

Als uitgangspunt neem ik het vermelde voorbeeld van § 3.4.1.

Dat betekent concreet dat M BV, D BV en KD BV een fiscale eenheid vormen in jaar 1¹¹¹.

Er zijn geen verliezen geleden in jaar 1. M BV verkoopt in jaar 2 de aandelen in D BV en KD BV.

Elk der vennootschappen heeft -100 aan verlies geleden. Onder het huidige regime is op grond van artikel 15af lid 1, onderdeel b Vpb bepaald dat de verliezen aan de dochtermaatschappij afzonderlijk mogen worden toegerekend.

Dit betekent dat indien D BV en KD BV een nieuwe fiscale eenheid aangaan hun verliezen van de betreffende, tijdens de nieuw gevormde, fiscale eenheid slechts verrekenbaar zijn voor zover zij zijn opgekomen bij het desbetreffende lichaam. Op grond van artikel 15ae, lid 1 onderdeel c Vpb mag zowel D BV als KD BV in jaar 2 aan verlies 100 mogen verrekenen per lichaam mits het lichaam in de nieuwe fiscale eenheid (zelfstandig toerekenbare en verrekenbare) winst behaalt in volgende jaren.

Indien de groepsdeelbenadering wordt toegepast, moet gekeken worden hoe groot het verlies zou zijn vóór het voegingstijdstip van D en KD BV, het groepsdeel.

Per saldo bedraagt dit -/200 voor het groepsdeel. Zij kunnen in een volgend jaar deze voorvoegingsverliezen slechts verrekenen bij het groepsdeel voor zover zij zijn opgekomen bij het groepsdeel. Dit is vooral van belang indien de fiscale eenheid van het groepsdeel wordt uitgebreid. Deze uitbreiding zou namelijk een uitbreiding van de verliesverrekening kunnen betekenen voor het groepsdeel.

Als het groepsdeel c.q. de nieuwe fiscale eenheid in een volgend jaar wordt uitgebreid, dan kunnen de voorvoegingsverliezen slechts verrekend worden met de aan het groepsdeel toe te rekenen winst. Bij het resultaat van de nieuwe fiscale eenheid, waarvan de gevoegde maatschappij deel uitmaakt, kan slechts het aan het groepsdeel toe te rekenen deel te samen (in casu D BV en KD BV samen) verrekend worden met de aan het groepsdeel toerekenbare voorvoegingsverlies. De nieuw gevoegde maatschappij kan verliesverrekening toepassen met haar eigen (voorvoegings)verlies.

¹⁰⁹ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, §11.3, blz. 364 en 365.

¹¹⁰ Hiermee wordt als doelstelling omschreven om de verschillen van het huidige regime en de groepsdeelbenadering tot uitdrukking te brengen.

¹¹¹ De hierna gebruikte voorbeelden zijn deel ontleend aan Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 8.4 en volgende.

Ad Achterwaartse verliesverrekening

In artikel 15ae lid 1, onderdeel d Vpb is de achterwaartse verliesverrekening opgenomen. Hierdoor dient het resultaat van de fiscale eenheid, alvorens zij wordt toegevoegd aan een nieuwe fiscale eenheid, voor de verliesverrekening gezien te worden als één resultaat.

Indien een nieuwe fiscale eenheid in een bepaald jaar verlies lijdt, is het de vraag of dit verlies teruggewenteld kan worden naar eventuele voorvoegingswinsten. Allereerst dient hierbij, in het geval van het huidige fiscale eenheid regime, gekeken te worden naar de gemaakte verliezen per lichamen dat tot de fiscale eenheid behoorde en toegerekend zijn aan de moedermaatschappij. Deze zijn slechts verrekenbaar met de daartoe behorende (toerekenbare) winsten van het lichaam welke deze winsten heeft gerealiseerd.

Voor zover het de groepsdeelbenadering betreft, dient gekeken te worden naar de voorvoegingswinst van de tot het groepsdeel behorende maatschappijen. Hierdoor kan het dus zijn dat de nieuwe of uitgebreide fiscale eenheid haar verlies niet achterwaarts kan verrekenen met de winsten van het groepsdeel indien het saldo van het groepsdeel daarvoor geen ruimte biedt. Het groepsdeel kan dan nadelig werken vanwege het niet apart kunnen verrekenen van de tot het groepsdeel behorende lichamen. Deze verliezen worden namelijk in beginsel toegerekend aan de subholding.

Samengevat betekent het dat als een verrekenbaar verlies aanwezig is bij een van de maatschappijen die tot het groepsdeel behoort maar dit reeds gesaldeerd wordt door de subholding, verliesverrekening niet mogelijk is, tenzij een verrekenbaar verlies aanwezig is bij het groepsdeel. Kok stelt zich de vraag of bij een uitbreiding van de fiscale eenheid, waarbij het groepsdeel wordt uitgebreid, de verliesverrekeningsmogelijkheden verruimd kunnen worden door artikel 15ae, lid 1, onderdeel c Vpb te vermijden¹¹². Door het passeren van dit artikel kan alsnog het tot het groepsdeel behorende lichaam haar verlies verrekenen en wordt gekeken naar de zelfstandig geleden verliezen.

3.5. Tussenconclusie

In dit hoofdstuk heb ik weergegeven op welke grondslagen de groepsdeelbenadering is gebaseerd. Van Merriënboer concludeert dat de groepsdeelbenadering tussen het beginselprogramma en de concerngedachte in zit.

Eenzijds betekent dit dat de tot het groepsdeel behorende lichamen op zichzelf belastingplichtig zijn, het beginselprogramma.

Het concern / groepsdeel valt anderzijds eveneens onder werking van het fiscale eenheid regime, de concerngedachte. De oorsprong hiervan wordt nader uitgewerkt in hoofdstuk 4.

¹¹² Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 8.4.4, blz. 245 en 246.

Bij de oprichting van een nieuwe kleindochtermaatschappij in de bestaande fiscale eenheid kunnen voorvoegingsverliezen van de moedermaatschappij verrekend worden met het resultaat van de gevoegde kleindochtermaatschappij. Daarnaast wordt door de staatssecretaris, zoals vermeld in het Besluit van 22 september 2004 het formele juridische criterium aangehouden dat waar de verliezen zijn geleden, deze ook in aftrek dienen te worden genomen.

Voor verliesverrekening vanwege economische redenen, zoals door welke activiteiten de verliezen zijn ontstaan, is geen ruimte.

Bij de toepassing van artikel 15ai Vpb in combinatie met de groepsdeelbenadering is het van belang, dat de focus van het groepsdeel niet bestaat uit het ontgaan of ontwijken van belastingheffing. Indien de verschuiving van een vermogensbestanddeel niet als doel heeft een onbelaste vermogenswinst te realiseren, zou toepassing van een groepsdeelbenadering mogelijk moeten zijn.

Bij onderlinge vorderingen en schulden zou met de groepsdeelbenadering (tijdelijk) een oplossing geboden kunnen worden voor de waarderingsproblematiek bij de schuldeiser en de schuldenaar. Er blijft te allen tijde een ondeelbaar moment bestaan waarbij het waarderingsdilemma blijft bestaan:

- waardering tegen nominale waarde, of;
- waardering tegen (lagere) bedrijfswaarde.

De groepsdeelbenadering heeft hier slechts gedeeltelijk antwoord op. Het functioneert als uitstelmechanisme voor de waardering, die op enig moment dient plaats te vinden.

Afhankelijk van het feit of er verrekenbaar verlies aanwezig is op het niveau van het groepsdeel of op het niveau van de maatschappij of zichzelf, kan de keuze voor de groepsdeelbenadering gunstig zijn. Er dient wel rekening gehouden te worden met het volledig toerekenen van een voorvoegingsverlies aan de subholding wanneer het groepsdeel vervolgens kiest voor de groepsdeelbenadering.

De groepsdeelbenadering kan enkele oplossingen bieden die onder het huidige fiscale eenheidsregime niet op te lossen zijn. Aan de beginselen van de groepsdeelbenadering schort het niet. De ratio ervan komt grotendeels overeen met het huidige fiscale eenheid regime. Het is echter zo dat door de groepsdeelbenadering een heffingsmoment ontstaat voor zover het de tot het groepsdeel behorende lichamen betreft. Het is echter een gegeven dat de verhoudingen tussen een moedermaatschappij en subholding leiden tot een ondeelbaar heffingsmoment, hetgeen tot inwerkingtreding van de anti-misbruikbepalingen leidt in die verhouding. De op enig moment optredende ondeelbaarheid zorgt voor het in werking treden van de problematiek van de waardering van de onderlinge schulden en vorderingen van verbonden lichamen. Dit illustreert naar mijn mening de essentie van een groepsdeel(benadering) als deze zou bestaan.

Hoofdstuk 4 Het begrip groep in het jaarrekeningenrecht

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is beschreven dat de groepsdeelbenadering diverse mogelijkheden biedt om knelpunten van het huidige fiscale eenheid regime weg te nemen.

In dit hoofdstuk ga ik nader in op de oorsprong van het begrip groepsdeelbenadering, het jaarrekeningenrecht. Wat betekent het begrip groep in het jaarrekeningenrecht?

Welke betekenis heeft dit begrip vervolgens ten opzichte van het begrip dochtermaatschappij in de fiscale eenheid? Welke rol vervult het begrip groep voor de groepsdeelbenadering?

Deze vragen wil ik in dit hoofdstuk verder uitwerken en beantwoorden.

In paragraaf 4.2 volgt een korte beschrijving over het ontstaan van het begrip groep, de betekenis ervan en de betekenis van het begrip consolidatie en de bijbehorende wettelijke voorwaarden. Daarna schets ik een vergelijking van het begrip groep in het jaarrekeningenrecht en het begrip dochtermaatschappij binnen het huidige fiscale eenheid regime.

4.2 Inhoud en strekking

De Europese jaarrekeningrichtlijnen zijn in de Zevende EEG-richtlijn van het vennootschapsrecht opgenomen. In deze richtlijn is het begrip groep niet opgenomen maar wordt het begrip “dochtermaatschappij” als uitgangspunt genomen om te bepalen welke ondernemingen verplicht geconsolideerd dienen te worden. Deze consolidatieplicht geldt voor een rechtspersoon welke direct of indirect meer dan de helft van de stemrechten in de algemene vergadering voor aandeelhouders van een ander rechtspersoon kan uitoefenen¹¹³.

In 1971 is het begrip groep geïntroduceerd ten behoeve van de structuurregeling¹¹⁴.

In 1988 is het begrip groep in het huidige artikel 2:24b van het BW opgenomen¹¹⁵.

¹¹³ Krol, A.N., Consolidatie onder geldend recht en komend recht (IAS en Titel 9 boek 2 BW), Tijdschrift ondernemingsrecht, 2004, nr. 241, § 2.

¹¹⁴ Dorrestijn, A.F.M., Rechtspersonen (GRPS), Boek 2 BW, Artikelsgewijs commentaar, Titel 1, artikel 24b, aantekening 3. Groep (concern), bij t/m 01-02-1997. Inmiddels komt de term niet meer voor in de structuurregeling.

¹¹⁵ Wet van 10 november 1988, Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, 517, blz. 2.

4.2.1 Concern / groep

Concern

Het Nederlandse ondernemingsrecht is in beginsel gebaseerd op de enkelvoudige onderneming¹¹⁶. Wanneer sprake is van meerdere ondernemingen, geleid door één van de vennootschappen, spreekt men van een concern. Hierbij valt op dat de economische werkelijkheid een inbreuk maakt op het juridische concept van een onderneming.

Dit wordt veroorzaakt door de bevoegdheidsafbakening¹¹⁷. Hiermee wordt bedoeld op de functionele scheiding van de belangen van het bestuur, de onderneming en de aandeelhouders.

Omdat in het Nederlandse ondernemingsrecht het begrip concern niet is gedefinieerd, hanteer ik de volgende definitie¹¹⁸:

Een concern is een eenheid waarin rechtspersonen en / of vennootschappen organisatorisch zijn verbonden, gericht op duurzame deelneming aan het economisch verkeer.

Deze definitie komt nagenoeg overeen met het begrip groep.

Als motief om een concern te vormen worden onder andere de volgende facetten genoemd¹¹⁹:

- Het verkrijgen van een goede strategische positie waarmee het mogelijk is de concurrentie uit te schakelen;
- de transactiekosten binnen een concern nemen af doordat efficiënter en beter gecoördineerd kan worden omgegaan met kosten die (een) onderneming(en) maakt (maken).

Groep¹²⁰

Voor de introductie van het huidige artikel 2:24b BW omschreef lid 4 van het oude artikel 76 Boek 2 BW het begrip groep als volgt: "Een rechtspersoon of vennootschap die met de naamloze vennootschap in een groep is verbonden, wordt als groepsmaatschappij aangeduid"¹²¹.

Inmiddels heeft een wijziging van de wettelijke bepaling plaatsgevonden, zodat de huidige betekenis van het groepsbegrip ingevolge artikel 2:24b BW luidt:

"Een groep is een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden. Groepsmaatschappijen zijn rechtspersonen en vennootschappen die met elkaar in een groep zijn verbonden"

¹¹⁶ Bartman, S.M., Inleiding concernrecht, Samson H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan de Rijn, 1986, § 1.1, blz. 15. Bartman, S.M. en Dorresteyn, A.F.M., Van het concern, vijfde druk, Kluwer, Deventer, 2003, § 1.1 blz. 3.

¹¹⁷ Zie vorige voetnoot.

¹¹⁸ Ontleend aan: Bartman, S.M. en Dorresteyn, A.F.M., Van het concern, vijfde druk, Kluwer, Deventer, 2003, § 1.1, blz. 1.

¹¹⁹ Bartman, S.M. en Dorresteyn, A.F.M., Van het concern, vijfde druk, Kluwer, Deventer, 2003, § 1.3, blz. 7.

¹²⁰ Dorresteyn, A.F.M., Rechtspersonen (GRPS), Boek 2 BW, Artikelsgewijs commentaar, Titel 1, artikel 24b, aantekening 3. Groep (concern), bij t/m 01-02-1997.

¹²¹ Bartman, S.M., Inleiding concernrecht, Samson H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan de Rijn, 1986, §7.2.3., blz. 92.

Een groep is daarom volgens de wettelijke bepaling een *economische eenheid* die *organisatorisch verbonden* is met een of meerdere rechtspersonen en / of vennootschappen. In de parlementaire geschiedenis komt naar voren dat naast deze twee criteria, de *centrale leiding* hierbij ook een substantiële rol speelt¹²².

Het groepsbegrip kent inhoudelijk een economische omschrijving¹²³.

Van der Wel stemt in met het begrip dat “substance over form” bepalend is¹²⁴.

Deze substance kan naar mijn idee gelijk worden gesteld met de term “economische benadering” van het begrip groep vanwege de economische activiteiten en samenhang met de structurering van een onderneming. De materiële benadering is voor het jaarrekeningenrecht bepalend voor het begrip groep en de ondernemingpositie¹²⁵.

Diverse auteurs over concern en groep

Omdat de definitie van het begrip concern niet eenduidig is, kan volgens de Vries volstaan worden met de volgende “definitie” waar wel overeenstemming over bestaat¹²⁶:

“een aantal juridische zelfstandige ondernemingen die onder een gemeenschappelijke leiding opereren”.

Deze gemeenschappelijke leiding kenmerkt zich doordat een algemene vergadering van aandeelhouders, uitgezonderd de structuurvennootschappen welke over een Raad van Commissarissen beschikken, beslist over het benoemen of ontslaan van het bestuur. Dit komt voort uit de stemgerechtigdheid dat elk lid van de algemene vergadering van aandeelhouders bezit.

Als deze vergadering namelijk met volstreekte meerderheid van stemming besluiten neemt, wordt daarmee de centrale leiding bepaald.

Het uitvoeringsorgaan van de centrale leiding is het dagelijks bestuur¹²⁷.

De economische eenheid en het organisatorisch verbondenheid zijn het meest kenmerkend bij het groepsbegrip. Volgens hem is het opvallend dat in de wettelijke bepaling de voorwaarde “het optreden onder centrale leiding” ontbreekt¹²⁸.

¹²² MVT 16 326, nr. 3, blz. 42, MvA 19 813, punt 14.

¹²³ Nieuwenhuis, J.H., Stolker, C.J.J.M. en Valk, W.L., Burgerlijk Wetboek, Tekst & Commentaar, Vierde druk, Kluwer, Deventer 2001, blz. 598.

¹²⁴ Wel, F., van der, Fiscale eenheid, groep, en jaarrekening, Weekblad Fiscaal Recht 1989/5860, 16 maart 1999, blz. 338. Hij stemt in zijn artikel in met het hanteren van dit begrip `substance over form` afgeleid van een artikel van Timmer, M.P.; “Nieuwe wettelijke bepalingen voor de geconsolideerde jaarrekening”, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie januari/februari 1989, blz. 16-23.

¹²⁵ Onder materiële benadering versta ik dat de economische realiteit prevaleert boven de juridische kwalificatie. De formeel juridische huls waarin een onderneming is vormgegeven, is slechts het fundament van hetgeen erop wordt gebouwd. Uiteindelijk is hetgeen op het fundament staat, namelijk de materiële onderneming (zijnde een onderdeel van een) groep, bepalend voor het jaarrekeningenrecht.

¹²⁶ Vries, R.J., de, Samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer 1995, blz. 41, noot 83.

De Vries merkt daarbij op: "Algemeen wordt in de literatuur aangenomen dat het begrip "groep" een dergelijke leiding veronderstelt, aangezien de economische eenheid en de organisatorische verbondenheid dikwijls min of meer op één lijn worden gesteld met het directief geven van centrale leiding. De conclusie is dat de begrippen groep en concern vaak als synoniemen worden beschouwd".

Volgens Bartman is de mogelijkheid tot beslissende zeggenschap binnen een groep een wettelijk element¹²⁹. Hij maakt de vergelijking met het beherend optreden namens een vennootschap onder firma, waarbij de vof vertegenwoordigd wordt door haar vennoten.

Bartman en Dorrestijn veronderstellen dat het alleen uitoefenen van een centrale leiding nog geen groep in de zin van artikel 2:24b BW doet ontstaan, maar dat daarvoor een zekere structurering van de tussen de maatschappijen bestaande relatie nodig is, die ertoe strekt de economische eenheid te waarborgen. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat de organisatorische relatie *doorslaggevend* is voor de bepaling of al dan niet sprake is van een groep.

Naar mijn mening is, gelet op de standpunten van Bartman en de Vries, een concern de algemene benaming van hetgeen wettelijk / juridisch is aangeduid als een groep. Het begrip groep ziet derhalve (meer) op de interne structuur van een onderneming, waar het begrip concern zich meer naar buiten richt op de markt waarin zij zich begeeft.

De groepsdeelbenadering sluit aan bij het jaarrekeningrecht en daarmee bij het element centrale leiding dat een onderdeel vormt bij de bepaling van het begrip groep.

Bij het bepalen wanneer sprake is van een groep is van belang dat gekeken wordt naar de plek waar de zeggenschap zich bevindt. Vanuit het betreffende lichaam dient bekeken te worden welke andere lichamen tot de groep gerekend kunnen worden. Voor de groepsdeelbenadering is het namelijk de subholding die bij de groepsdeelbenadering de zeggenschap heeft omdat zij de aandelen en daarmee de zeggenschap (intern) houdt in de groepmaatschappijen waarmee de centrale leiding in beginsel wordt gevormd¹³⁰. De subholding dient derhalve de kwaliteit van centrale leiding te bezitten.

¹²⁷ Zie artikel 2:230, lid 1 juncto artikel 2:242, lid 1 BW.

¹²⁸ Vries, R.J., De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 41.

¹²⁹ Bartman, S.M., Inleiding Concernrecht, Samson H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan de Rijn, 1986, blz. 60: " Een samenstel van ondernemingen onder een gemeenschappelijke leiding is geen concern indien die onderneming niet elk voor zich in een eigen rechtsvorm zijn gestoken."

Slagter, W.J., Compendium voor het jaarrekeningrecht, achtste druk, Kluwer, Deventer, 2005, Hoofdstuk 17, 141, haalt aan dat sprake is van een concern indien meer dan één juridisch zelfstandige onderneming aan een gemeenschappelijke leiding is onderworpen.

¹³⁰ Uitgaande van het vermelde voorbeeld in *Figuur 1*, § 3.2.

4.2.1.1 Organisatorische verbondenheid

Het criterium economische eenheid veronderstelt een bepaalde organisatorische verbondenheid. Het is immers onmogelijk een eenheid te vormen zonder een duidelijke organisatorische verbondenheid. Deze verbondenheid vindt haar oorsprong in de juridische verhouding waarin een rechtspersoon of vennootschap zich begeeft ten aanzien van de andere groepsmaatschappijen. Een concrete aanwezigheid van de organisatorische verbondenheid manifesteert zich bij het uitoefenen van invloed binnen de economische eenheid door aandeelhouderschap, contracten, lidmaatschap of statutaire voorzieningen.

Hieruit is af te leiden dat een groepsdeel, welke het zelfstandige deel van een fiscale eenheid kan vormen, reeds organisatorische verbondenheid bezat op het moment van ontvoeging uit de fiscale eenheid. De organisatorische verbondenheid bij de groepsdeelbenadering bestaat uit de eigendom van de aandelen door de subholding van de (overige) groepsmaatschappijen. Door de kwalificatie groepsdeel gaan de maatschappijen op in de subholding.

4.2.1.2 Economische eenheid

Het criterium economisch eenheid vindt haar oorsprong in het jaarrekeningenrecht¹³¹.

Bij een jaarrekening wordt uitgegaan van een economische samenhang. Deze samenhang tussen verschillende lichamen dusdanig is dat voor de verslaglegging het zinvol wordt geacht om het geheel als groep te beschrijven in deze verslaglegging. Aan de hand van de economische omstandigheden wordt dit bepaald. Het is overigens geen verplichting dat een groep als zodanig naar buiten treedt¹³². Het BW schrijft voor hoe de verslaggeving vorm gegeven dient te worden.

De tot een groep behorende lichamen blijven juridische zelfstandig tijdens het bestaan van een groep voor het jaarrekeningenrecht. De groep als economische eenheid heeft geen juridische rechtspersoonlijkheid.

Bij de groepsdeelbenadering is eveneens sprake van een samenhang of economische eenheid doordat de subholding in haar jaarrekening opneemt welke groepsmaatschappijen tot de groep behoren. Vervolgens komt bij de aangifte vennootschapsbelasting weer deze economische eenheid van het groepsdeel tot uitdrukking.

4.2.1.3 Centrale leiding

Als aan de economische eenheid en de organisatorische verbondenheid is voldaan, dient toetsing plaats te vinden of sprake is van een centrale leiding.

De aanwezigheid van een hiërarchische organisatiestructuur van waaruit een strategie wordt

¹³¹ Het huidige Titel 9 van Boek 2 BW.

¹³² Dorresteyn, A.F.M., Groene Serie Rechtspersonen, Rechtspersonen, Boek 2 BW, Titel 1, Artikel 24b.

ontwikkeld voor de groep is van doorslaggevende betekenis¹³³.

Indien deze strategie niet aanwezig is, wordt niet aan de voorwaarden voldaan om een groep te vormen en wordt gesproken over een conglomeraat.

In het Forumbank-arrest is bepaald dat een bestuur van een vennootschap geen instructiebevoegdheid van een ander orgaan hoeft op te volgen¹³⁴.

Dit betekent dat een bestuur autonoom is. Hierbij dient de kanttekening geplaatst te worden dat de aandeelhouders instemmen met het benoemen of ontslaan van bestuurders, zodat zij hun macht te gelde kunnen maken¹³⁵.

Voor de groepsdeelbenadering is derhalve van belang dat de uitoefening van de centrale leiding geschiedt via de aandeelhouders, zij hierin het dat zij een marginale bevoegdheid hebben.

Hetgeen in deze paragraaf (4.2.1) is besproken, leidt ertoe dat een groepsdeel(benadering) als economische eenheid voldoet aan de drie gestelde (deels wettelijke) voorwaarden.

4.2.2 Consolidatie

De rechtspersoon, die aan het hoofd van een groep staat, is ingevolge het BW in beginsel verplicht tot (civiele) consolidatie¹³⁶. Hetzelfde geldt voor de rechtspersoon van een subholding¹³⁷.

Deze verplichtingen hangen samen met het feit dat de groep dient te consolideren volgens artikel 2:405 BW. De consolidatie van een groep houdt in dat de activa en passiva en de baten en lasten van de in de consolidatie begrepen groepsmaatschappijen als één geheel, zijnde één maatschappij, worden weergegeven¹³⁸.

De voorwaarden voor consolidatie van een groep zijn¹³⁹:

- de grondslagen van waardering en resultaatbepaling dienen de zelfde te zijn;
- de onderlinge vorderingen en schulden tussen groepsmaatschappijen moeten worden geëlimineerd;
- de in groepsverband ongerealiseerde resultaten moeten worden geëlimineerd;
- de balanswaarde van de te consolideren groepsmaatschappijen moet worden vervangen door de activa en passiva van deze groepsmaatschappijen, evenals hun resultaat door de baten en lasten van deze te consolideren groepsmaatschappijen moeten worden vervangen;
- de geconsolideerde jaarrekening dient overeenkomstig artikel 362, lid 1 BW inzicht te geven betreffende de groep of het groepsdeel¹⁴⁰.

¹³³ Vries, R.J., de, De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 34.

¹³⁴ HR 21 januari 1955, NJ 1959, 43.

¹³⁵ Vries, R.J., de, De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 38.

¹³⁶ Zoals in artikel 2:406 BW is omschreven.

¹³⁷ Beckman, H., Hoofdlijnen van het jaarrekeningrecht, in Nederland, Kluwer Deventer, 2008, § 5.1, blz. 205.

¹³⁸ Beckman, H., Hoofdlijnen van het jaarrekeningrecht, Kluwer Deventer, 2008, § 5.1, blz. 206/206..

¹³⁹ Zie artikel 2:405, lid 1 BW.

¹⁴⁰ Overeenkomstig de bepaling van artikel 2:405 BW.

Een geconsolideerde jaarrekening dient tenminste een enkelvoudige balans¹⁴¹ te bevatten en een resultatenrekening¹⁴². Artikel 2:406 BW schrijft voor dat alle moedermaatschappijen die tot een groep behoren en alle groepsmaatschappijen, tot de kring van te consolideren ondernemingen behoren.

Door middel van consolidatie legt de centrale leiding verantwoording af voor het door haar gevoerde beleid over de groep. De consolidatie staat toe dat wordt aangesloten bij de economische begripsvorming en wordt de juridische realiteit naar de achtergrond verschoven¹⁴³.

In het artikel van Van Merriënboer krijgt het begrip groepsdeel nadere betekenis door aansluiting te zoeken bij het begrip “geconsolideerde jaarrekening”.

In artikel 2:405 BW is dit als volgt gedefinieerd:

“Een geconsolideerde jaarrekening is de jaarrekening waarin activa, passiva, baten en lasten van de rechtspersonen en vennootschappen die een groep of groepsdeel vormen, als één geheel worden opgenomen”.

Artikel 2:406 BW werkt dit nader uit voor een groep. De rechtspersoon die, alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van zijn groep, neemt in de toelichting van zijn jaarrekening een geconsolideerde jaarrekening op van de eigen financiële gegevens met die van zijn dochtermaatschappijen in de groep en andere groepsmaatschappijen”. Door consolidatie verliest een lichaam, gedurende de periode dat een lichaam in aanmerking komt als onderdeel van het groepsdeel, haar zelfstandigheid ten behoeve van de moedermaatschappij die aan het hoofd van de groep staat. Het lichaam, waarin de moedermaatschappij aandelen heeft, wordt daarmee transparant. Consolidatie kan in bepaalde gevallen achterwege blijven¹⁴⁴.

Bij consolidatie dient onderscheid gemaakt te worden tussen civiel en fiscale consolidatie.

Fiscale consolidatie heeft enerzijds als functie jegens de fiscus in de aangifte de vermogenspositie van de fiscale eenheid of groep te verantwoorden.

Anderzijds is er een eigen belang van belastingplichtige om mogelijk(e) fiscale voordelen van de fiscale eenheid te benutten¹⁴⁵. De strekking van fiscale consolidatie richt zich op intern(e) belang(en), daar civiele consolidatie inzicht verschaft in de financiële situatie ten behoeve van bestuur, aandeelhouders, maar ook tot derden in het maatschappelijk verkeer.

¹⁴¹ Bestaande uit een balans welke tenminste bestaat uit: vaste activa, vlottende activa, eigen vermogen, voorzieningen en schulden, zie Beckman, H., Hoofdlijnen van het jaarrekeningsrecht, in Nederland, , Kluwer Deventer, 2008, § 5.9, blz. 221.

¹⁴² Bestaande uit ten minste: resultaat uit de gewone bedrijfsuitoefening na belasting; saldo overige baten en lasten na belasting; saldo overige baten en lasten na belasting.

¹⁴³ Ijsselmuiden, Th., S., Rechtspersonen, Boek 2 BW, Artikelsgewijs commentaar, Titel 9, De jaarrekening en het verslag, artikel 406, aantekening 2. In de consolidatie op te nemen ondernemingen, bij t/m 01-09-2005.

¹⁴⁴ Artikel 2:407, lid 2, BW: Consolidatie mag achterwege blijven, indien:

- a. bij consolidatie de grenzen van artikel 396 niet zouden worden overschreden;
- b. geen in de consolidatie te betrekken maatschappij effecten heeft uitstaan die zijn opgenomen in de prijscourant van een beurs, en;
- c. niet binnen 6 maanden na de aanvang van het boekjaar daartegen schriftelijk bezwaar bij de rechtspersoon is gemaakt door ten minste een tiende der leden of door houder va ten minste een tiende van het geplaatste kapitaal. (2: 24d BW)

Overige bepalingen omtrent het achterwege blijven van consolidatie zijn opgenomen in BW 2: 408.

¹⁴⁵ Cursus belastingrecht, Vennootschapsbelasting, Hoofdstuk II. Voorwerp van de belasting bij binnenlandsbelastingplichtigen, 2.9.1. Concernvorming en fiscale eenheid, e. vergelijking tussen fiscale en civiele consolidatie, geraadpleegd op 16 maart 2009.

Een belangrijk onderscheid tussen de vormen van consolidatie zijn de gestelde voorwaarden. Bij de fiscale consolidatie is het juridische en economisch belang (95%) bepalend.

Civiele consolidatie vereist economische (meerderheids)zeggenschap¹⁴⁶.

Consolidatie is derhalve voor de groepsdeelbenadering van essentieel belang.

Naar mijn mening dient consolidatie voor de groepsdeelbenadering op dezelfde wijze plaats te vinden als bij het huidige fiscale eenheid regime.

4.2.3 Groepsdeel

Van Merriënboer heeft het groepsdeel als volgt gedefinieerd:

“een economische eenheid die bestaat uit een rechtspersoon met dochtermaatschappijen en andere groepsmaatschappijen die onder haar vallen, terwijl de economische eenheid zelf weer deel uitmaakt van een groter geheel¹⁴⁷”.

De dochtermaatschappij (van de voormalige fiscale eenheid) staat dan aan het hoofd van het groepsdeel. De dochtermaatschappij kan dan aangeduid worden als subholding.

Kenmerkend voor een groepsdeel is dat zij enerzijds zelfstandigheid bezit¹⁴⁸.

Anderzijds maakt een groepsdeel onderdeel uit van een groep waarbij zij een ondergeschikte rol heeft¹⁴⁹.

Het begrip groep(sdeel) is voor het jaarrekeningenrecht economisch van aard, terwijl het begrip fiscale eenheid een formeel juridisch begrip is¹⁵⁰. Voor een fiscale eenheid, is namelijk een belang van ten minste 95% van zowel juridische als economische eigendom door de moedermaatschappij vereist¹⁵¹.

Om te kwalificeren als groepsdeel is het voldoende om, gelet op de criteria zoals genoemd in § 4.2, een economische eenheid te vormen die zelf een onderdeel vormt van een groter geheel.

De vermelde dochter- en de kleindochtermaatschappij voldoen aan deze criteria en kwalificeren dan als (fiscaal) groepsdeel. Van Merriënboer is van mening dat er, binnen de faciliteit van de fiscale eenheid, ruimte moet zijn voor het begrip groepsdeel.

Ter illustratie van de keuze van de toekenning van de faciliteit van groepsdeelbenadering voor de fiscale eenheid, wijst Van Merriënboer op het bepaalde in artikel 14 Vpb.

Dit artikel biedt onder voorwaarden de mogelijkheid om bij overdracht van een zelfstandig deel van de onderneming, de daarmee behaalde winst niet in aanmerking te nemen.

¹⁴⁶ Cursus belastingrecht, Vennootschapsbelasting, Hoofdstuk II. Voorwerp van de belasting bij binnenlandsbelastingplichtigen, 2.9.1. Concernvorming en fiscale eenheid, e1. vs. e2. Vergelijking tussen fiscale en civiele consolidatie, geraadpleegd op 16 maart 2009.

¹⁴⁷ Merriënboer, F.M.A.M., van, Het groepsdeel in de regeling fiscale eenheid, Weekblad Fiscaal Recht, 1992/717, § 3.1.

¹⁴⁸ Door het hebben van rechtspersoonlijkheid komt deze zelfstandigheid tot uitdrukking.

¹⁴⁹ Zoals een dochtermaatschappij “opgaat in” de moedermaatschappij op het moment dat zij deel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

¹⁵⁰ Verdere toelichting over het economische begrip volgt in § 4.3.1.

¹⁵¹ Artikel 15, lid 1 Vpb.

De faciliteit van artikel 14, de bedrijfsfusie, wordt gehanteerd voor een interne reorganisatie¹⁵². Artikel 15 Vpb biedt deze mogelijkheid vooralsnog niet maar leent zich wel voor een interne reorganisatie. Bij een interne reorganisatie leidt de gebruikmaking van de faciliteit van de bedrijfsfusie niet tot heffing over verschoven vermogensbestanddelen, tenzij de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing¹⁵³.

Introductie van de groepsdeelbenadering kan verandering brengen bij het reorganiseren van ondernemingen, mits een zelfstandig onderdeel van de onderneming, het groepsdeel, kan voldoen aan de voorwaarden zoals die gesteld worden aan een fiscale eenheid.

4.3 Knelpunten begrip “groep” jaarrekeningenrecht en “dochtermaatschappij” fiscale eenheid

Hiervoor heb ik weergegeven op welke drie grondslagen het begrip groep is gebaseerd¹⁵⁴. Van Merriënboer concludeert dat de groepsdeelbenadering tussen het beginselprogramma en de concerngedachte in zit. Enerzijds betekent dit dat de tot het groepsdeel behorende lichamen op zichzelf belastingplichtig zijn, het beginselprogramma. En anderzijds dat het groepsdeel (concern) eveneens valt onder werking van het fiscale eenheid regime, de concerngedachte.

Tussen het begrip groep in het jaarrekeningrecht en het begrip dochtermaatschappij in het civiele / fiscale recht zit een verschillende wijze van benadering. Hierna volgen de knelpunten van het begrip groep versus dochtermaatschappij.

4.3.1 Economisch begrip groep jaarrekeningenrecht

Voor het begrip groep, ontleend aan het BW, is uiteindelijk de zeggenschap relevant. Zonder zeggenschap kan namelijk geen economische eenheid bestaan. De zeggenschap hoeft niet persé te bestaan uit een meerderheidsbelang. Contracten of bijzondere stemrechten kunnen ook zorgen voor zeggenschap bij een groep¹⁵⁵.

Indien zeggenschap een rol van betekenis zou innemen bij de groepsdeelbenadering, welke haar begripsvorming ontleent aan het jaarrekeningenrecht, ontstaat een discrepantie,

¹⁵² Verstraaten, R.T.G., “Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen”, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 99. § 5.1.1. vermeldt dat sprake is van interne reorganisatie wanneer binnen een verband van gelieerde ondernemingen eenerschikking van ondernemingsvermogen plaatsvindt. Dieerschikking kan inhouden de overdracht van een onderneming of een gedeelte ervan, dan wel de overdracht van bepaalde bedrijfsmiddelen en/of taken.

¹⁵³ Vaak aangeduid als besmette transacties: wijziging in de samenstelling van vermogensbestanddelen die wanneer een vennootschap zelfstandig belastingplichtig zou zijn, tot heffing zou leiden, omdat een vermogensbestanddeel wordt vervreemd. Geld, J.A.G., van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Fiscale studiereserie FED, nr. 31, Vierde herziene druk, Kluwer, Deventer, 2008, § 10.5.3.2, blz. 301.

¹⁵⁴ Namelijk, organisatorische verbondenheid, economische eenheid en centrale leiding.

¹⁵⁵ Cursus belastingrecht, Vennootschapsbelasting, Hoofdstuk II. Voorwerp van de belasting bij binnenlandse belastingplichtigen, 2.9.1. Concernvorming en fiscale eenheid, c2. Enkel civiele definities, II. Groep en groepsmaatschappij, geraadpleegd op 16 maart 2009

tussen de voorwaarden zoals die gelden wanneer gesproken wordt over het begrip groep en de regeling van fiscale eenheid waarin dit begrip is opgenomen.

4.3.2 Juridische begrip dochtermaatschappij fiscale eenheid

Het begrip groep veronderstelt de aanwezigheid van meerdere rechtspersonen, omdat de heffing van de Vpb aansluit bij de subjectieve belastingplichtige van artikel 1 jo. 2 Vpb¹⁵⁶. Hierin schuilt de kern van het probleem van de introductie van de groepsdeelbenadering.

De definitie van een dochtermaatschappij is bepaald in artikel 2:24a BW. Er is sprake is van een dochtermaatschappij indien meer dan de helft van de stemgerechtigdheid kan worden uitgeoefend door een ander rechtspersoon. Deze stemgerechtigdheid is bepalend voor het begrip dochtermaatschappij. Kenmerken voor de verhouding tussen dochtermaatschappij en moedermaatschappij is dat de gerechtigdheid van de laatste uiteindelijk zorgt dat bij onenigheid zij haar wil kan opleggen aan de dochtermaatschappij¹⁵⁷.

4.3.3 Verschil groep versus dochtermaatschappij

Voordat een groep gevormd kan worden dienen zowel moedermaatschappij als dochtermaatschappij te voldoen aan de gestelde voorwaarde van artikel 2:24b BW.

Het formele criterium van het aandelenbezit van meer dan 50% is bepalend voor de kwalificatie als dochtermaatschappij. Het is van belang dat bij een moeder-dochterverhouding de beslissende zeggenschap over een dochtermaatschappij uitgeoefend *kan* worden¹⁵⁸.

Bij een groep is niet het formele criterium wat doorslaggevend is maar juist een materieel criterium dat bepalend is. Aan de hand van de economisch-organisatorische verbondenheid kan vastgesteld worden of sprake is van een groep. Deze vaststelling geschiedt aan de hand van feitelijke verhoudingen waarin de centrale leiding niet direct uit de wet voortvloeit maar vanuit de literatuur als aanvullende criterium is gesteld¹⁵⁹. Het begrip groep is derhalve een dynamisch begrip dat vastgesteld dient te worden door middel van feiten en omstandigheden.

¹⁵⁶ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005, § 2.7.1 blz. 41.

¹⁵⁷ Dorresteyn, A.F.M., De Groene Privaat Serie, Rechtspersonen, Boek 2 BW, Titel 1. Algemene Bepalingen, artikel 24a, aantekening 3, Concernrecht (bijgewerkt tot 1 januari 2008).

¹⁵⁸ Dorresteyn, A.F.M., De Groene Privaat Serie, Rechtspersonen, Boek 2 BW, Titel 1. Algemene Bepalingen, artikel 24a, aantekening 3, Concernrecht (bijgewerkt tot 1 januari 2008). Het criterium wordt uitgelegd door te stellen dat het gaat om potentiële zeggenschap. Het gaat dus niet om "control" maar om "the power to control".

¹⁵⁹ Zie paragraaf 4.2.1.3.

4.4 Tussenconclusie

In het onderhavige hoofdstuk heb ik beschreven wat de betekenis is van de begrippen groep, dochtermaatschappij en groepsdeel. De wetgever bepaalde dat bij een groep gelet dient te worden op materiële criteria. De betekenis van dochtermaatschappij wordt gekoppeld aan formele criteria waarbij ten minste de helft van de zeggenschap dient te berusten bij een moedermaatschappij.

Het groepsdeel staat voor de verzameling van vennootschappen die voor de belastingheffing als één worden beschouwd. Maar daarnaast staat het groepsdeel voor het hoofd van de rechtspersonen of vennootschappen waarin zij de zeggenschap of centrale leiding heeft. Bij de groepsdeelbenadering wordt aan de voorwaarden van het begrip groep meer gewicht toegekend dan aan de strikt formele voorwaarden van het begrip dochtermaatschappij. Het gaat bij de groepsdeelbenadering om de economische realiteit van de onderneming. Hierbij sluit het begrip groep uit het jaarrekeningenrecht het meest aan.

Hoofdstuk 5 Betekenis van het begrip groep voor de beginselen van de fiscale eenheid

5.1 Inleiding

In hoofdstuk 4 heb ik aangegeven onder welke voorwaarden sprake is van een groep. Het is bij een groep van belang dat recht gedaan wordt aan de economische realiteit en er sprake is van een centrale leiding. In dit hoofdstuk wil ik een nadere beschouwing geven in hoeverre de beginselen van de fiscale eenheid zich verhouden tot het begrip groep.

In de voorgaande hoofdstukken heb ik bekeken wat de betekenis en oorsprong van de groepsdeelbenadering is. Er bestaat een verband tussen de begrippen groep, dochtermaatschappij en groepsdeel. Bij elk van deze gevallen worden zij, al dan niet via zeggenschap, geregeld via een meerderheid. Bij groep is dit de centrale leiding, bij de dochtermaatschappij de juridische eigendom en bij het groepsdeel spelen beide elementen van groep en dochtermaatschappij een rol.

Om de groepsdeelbenadering vanuit een andere invalshoek te benaderen, wil ik kijken naar de invloed die het groepsbegrip kan hebben op de beginselen en uitgangspunten van de fiscale eenheid. Eerst beschrijf ik de beginselen van de fiscale eenheid en het belang van deze beginselen voor de groepsdeelbenadering. Vervolgens beschrijf ik aan de hand van de kenmerken van een groep welke invloed dit kan hebben op het huidige fiscale eenheid regime.

5.2 Beginselen van de fiscale eenheid

Alvorens inhoudelijk op de vraag in te gaan op welke beginselen de vennootschapsbelasting is gebaseerd, is het zinvol om stil te staan bij het gegeven belastingen. Er bestaat geen onduidelijkheid over het nut dat belastingheffing dient. De overheid dient immers haar uitgaven te bekostigen¹⁶⁰. De meest relevante vraag hierbij is in hoeverre het heffen van belastingen objectief gezien rechtvaardig is. De wetgever dient zich immers te houden aan juridische grondregels, zoals de rechtvaardigheid en doelmatigheid van wetgeving¹⁶¹.

In de literatuur wordt onderscheid gemaakt tussen de volgende beginselen¹⁶²:

- Financiële beginselen (bekostiging van de overheid);
- Rechtvaardigheidsbeginselen (motieven voor belastingheffing);
- Economische beginselen (wijze van belastingheffing)

¹⁶⁰ Snel, F.P.J., Van moeders en dochters, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks 04, geraadpleegd op 18 september 2008 via de site van de NDFR, § 2.5.1.

¹⁶¹ Kemmeren, E.C.C.M., Zicht op fiscale wetgeving, Weekblad Fiscaal Recht, 1991/1615, § 2.1.1.

¹⁶² Hofstra, H.J., Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, achtste druk, bewerkt door Niessen, R.E.C.M., Kluwer, Deventer, 2002, blz. 65.

Deze drie motieven zijn de grove schets van de beginselen.

Elk van de hierna beschreven beginselen zijn vanuit de hierboven genoemde punten tot stand gekomen.

De fiscale eenheid is een leerstuk dat voorkomt in de vennootschapsbelasting.

Om hierover meer te weten te komen moet terug gegaan worden naar de reden van de invoering van de vennootschapsbelasting¹⁶³. In eerste instantie was de vennootschapsbelasting bedoeld als aanvulling op de inkomstenbelasting om aandeelhouders in het lichaam te belasten voor voordelen die zij uit een vennootschap genoten. Derhalve werd de vennootschap als subject onderworpen aan belastingheffing.

De heffing van vennootschapsbelasting streeft naar een pragmatische benadering.

Het globale evenwicht speelt hierbij een bepalende rol bij de voorkoming van dubbele belastingheffing¹⁶⁴. Het mag immers geen of nauwelijks verschil maken of een onderneming wordt betrokken in de belastingheffing door middel van de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting¹⁶⁵.

Hofstra is van mening dat een antropomorfe benadering voldoende rechtvaardiging biedt om vennootschapsbelasting te heffen¹⁶⁶. Een lichaam biedt voldoende gelegenheid om belastingheffing aan te koppelen¹⁶⁷. Naar zijn mening is de juridische vorm waarin winst wordt gerealiseerd ondergeschikt aan de wijze waarop de belastingheffing tot stand komt.

Snel is juist van mening dat de antropomorfe benadering niet juist is. Als reden geldt voor hem dat de inkomstenbelasting wel rekening houdt met de persoonlijke situatie van belastingplichtige, terwijl de vennootschapsbelasting hiermee geen rekening houdt.

Daarbij stelt hij dat de draagkracht van een vennootschap niet te meten is¹⁶⁸.

Ik sluit mij graag aan bij de opvatting van Hofstra.

Voor de groepsdeelbenadering is namelijk de overeenkomst met een fiscale eenheid duidelijk zichtbaar, waardoor zij in beginsel gelijk zou moeten worden behandeld als andere belastingplichtigen, ongeacht de rechtsvorm.

¹⁶³ Kok, Q.W.J.C.H. Kok, De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Sdu, Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 61.

¹⁶⁴ Geld, J.A.G., van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Fiscale studieresie FED, nr. 31, Vierde herziene druk, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 21. Hierin wordt verwezen naar de dissertatie van: Grapperhaus, F.H.M., De besloten NV fiscaal vergeleken met de persoonlijker ondernemer en met de open NV, Amsterdam 1966.

¹⁶⁵ Kok, Q.W.J.C.H. Kok, De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Sdu, Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 62. Waarbij is opgemerkt dat naast de vennootschapsbelasting een gecombineerde heffing in de inkomstenbelasting plaatsvindt over dividenduitkeringen gedaan aan de aandeelhouder van de betreffende onderneming.

¹⁶⁶ Hofstra, H.J., Niesen, R.E.C.M. en Stevens, L.G.M., Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht, achtste druk, Kluwer, Deventer, 2002, § 9.5, blz. 118. Hofstra merkt op dat de extrabelastingdruk vanwege het klassieke stelsel teniet wordt gedaan door het afwentelingsmechanisme. Hiermee wordt bedoeld op de afwenteling van de belastingdruk van vennootschappen op de aandeelhouders.

¹⁶⁷ Geld, J.A.G., van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Fiscale studieresie FED, nr. 31, Vierde herziene druk, Kluwer, Deventer, 2008, § 2.2, blz. 18.

¹⁶⁸ Snel, F.P.J., Van moeders en dochters, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks 04, geraadpleegd op 18 september 2008 via de site van de NDFR, § 2.5.2.

De antropomorfe benadering zou daarom als één van de rechtvaardigingen kunnen dienen voor de groepsdeelbenadering.

Voorafgaan aan de te behandelen beginselen dient de vraag te worden gesteld of de beginselen voor de fiscale eenheid voldoende rechtvaardiging hebben, voldoende rechtszekerheid bieden en voldoende proportioneel zijn.

5.2.1 Neutraliteitsbeginsel

Ingegeven door het globale evenwicht is duidelijk dat het neutraliteitsbeginsel één van de beginselen is waaraan een belastingwet dient te voldoen. Het moet immers in beginsel geen verschil maken in welke vorm een onderneming wordt gedreven voor de belastingheffing.

Wanneer door fiscale eenheid lichamen geopteerd wordt voor behandeling als één belastingplichtige dient op het moment van ontvoeging alsnog voor de “achterblijvende” / niet-ontvoegende lichamen de mogelijkheid te bestaan om als één belastingplichtige behandeld te worden¹⁶⁹.

Concreet betekent dit dat indien een fiscale eenheid van rechtswege wordt verbroken, een beroep op voortzetting gedaan zou moeten kunnen worden door middel van een verzoek om toepassing van een opeenvolgende fiscale eenheid. De niet-ontvoegde lichamen verhouden zich dan nog steeds op gelijke wijze tot elkaar en kunnen daarmee de fiscale eenheid als groepsdeel voortzetten. Dit stemt overeen met de concerngedachte¹⁷⁰. Naar mijn mening zou het neutraliteitsbeginsel de mogelijkheid hiertoe moeten kunnen bieden. Kok is van mening dat juist op het moment van voeging van een fiscale eenheid een lichaam, net als bij de juridische fusie, de mogelijkheid dient te krijgen om al dan niet geruisloos gevoegd te worden in een fiscale eenheid¹⁷¹.

Door dit gegeven zou naar mijn mening bij de toepassing van de groepsdeelbenadering een subholding van een groepsdeel niet anders behandeld mogen worden als een (voormalige) moedermaatschappij van een fiscale eenheid, mits aan de gelijke voorwaarden wordt voldaan. In beginsel dient belastingheffing ongeacht de vorm waarin een onderneming wordt gedreven op gelijke wijze belast te worden.

5.2.2 Profijtbeginsel

De overheid dient belasting te heffen, rekeninghoudend met vormen van rechtvaardigheid. Het profijtbeginsel houdt rekening met het profijt dat een ondernemer van de overheid geniet. De overheid faciliteert ondernemers met een rechtsstelsel waarmee zij via storting op aandelen

¹⁶⁹ Een concern hoeft immers niet anders behandeld te worden als vennootschap die verschillende activiteiten ontplooit binnen dezelfde rechtspersoon.

¹⁷⁰ Zie paragraaf 3.2.1.

¹⁷¹ Kok, Q.W.J.C.H., De promovendus aan het woord, Weekblad Fiscaal Recht, 2005/1650. Aangezien ik geen verder onderzoek doe naar de parallellen met de fusiefaciliteiten in de vennootschapsbelasting, beperk ik mij slechts tot het neutraliteitsbeginsel voor zover noodzakelijk is voor de geformuleerde probleemstelling.

hun aansprakelijkheid beperken¹⁷². Voor dit gebruik van het rechtsstelsel heft de overheid belasting. Het profijtbeginsel kent echter ook kritiek op het gebied van de hoogte van de heffing¹⁷³.

Door de groepsdeelbenadering te gebruiken als leerstuk wordt een onderneming niet in de heffing betrokken. Het geniet daarmee de bescherming van de overheid. Daartegenover staat dat ondernemingen onder huidig recht onder de werking van het profijtbeginsel vallen en daarmee heffing verschuldigd zijn. Het profijtbeginsel manifesteert zich bij de groepsdeelbenadering naar mijn mening pas op het moment dat niet langer sprake is van een groep.

5.2.3 Welvaartbeginsel

Naast het profijtbeginsel dient het welvaartbeginsel als één van grondslagen voor de heffing van vennootschapsbelasting. Dit beginsel houdt in dat gestreefd wordt naar maximale algemene welvaart. Dit betekent impliciet dat belastingheffing geen remmende werking mag hebben bij het streven naar maximale welvaart. Door deze tegenstrijdigheid voldoet de vennootschapsbelasting in beginsel niet aan het welvaartsbeginsel omdat door belastingheffing ondernemerschap wordt gefrustreerd¹⁷⁴.

Aan de andere kant vormt de fiscale eenheid een uitzondering op de subjectieve belastingplicht van artikel 2 en 3 Vpb. In plaats van elke vennootschap te belasten wordt door middel van de fiscale eenheid de mogelijkheid geboden om belasting te heffen op concernniveau. Hiermee komt de wetgever tegemoet aan de concerngedachte en daarmee aan het welvaartsbeginsel.

Naar mijn mening vormt het welvaartsbeginsel één van de belangrijkste beginselen voor de groepsdeelbenadering. Voor de groepsdeelbenadering is de economische realiteit leidend waarbij belastingen in de vorm van anti-misbruikbepalingen van de fiscale eenheid een belemmering vormen in het streven naar welvaartsmaximalisatie.

5.2.4 Buitenkansbeginsel

“Wanneer bij de verkrijging van een bate de verkrijger in een bevoorrechte positie verkeert in vergelijking met anderen, wordt een speciale belasting gerechtvaardigd geacht”¹⁷⁵.

Met deze quote definieert De Langen het begrip buitenkansbeginsel voor de vennootschapsbelasting. Om tot de buitenkans te komen, beschouwt hij hetgeen wat na vergoeding van arbeid en kapitaal resteert als het belastbare resultaat¹⁷⁶. Dit belastbare resultaat beschouwt hij als een “geluk”,

¹⁷² Geld, J.A.G. van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Fiscale studiereserie FED, nr. 31, Vierde herziene druk, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 23.

¹⁷³ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Sdu, Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 63.

¹⁷⁴ Vries, N.H. de en Vries, R.J., Cursus Belastingrecht, Studenteneditie 2006-2007 Vennootschapsbelasting, Inleiding, 0.0.1. Het rechtskarakter van de Vpb, e5. Vpb, gezien in het licht van algemene belastingbeginselen, blz. 11.

¹⁷⁵ Langen, W.J., de, Grondbeginselen van ons belastingstelsel, Samson, Alphen aan de Rijn, 1950, blz. 7.

¹⁷⁶ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Sdu, Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 63.

oftewel een buitenkans. Van der Geld merkt op dat de heffing over de buitenkans wel op een manier dient te geschieden dat ondernemers nog voldoende geprikkeld moeten blijven om overwinst te realiseren nadat de “overwinst” is belast¹⁷⁷.

Met het buitenkansbeginsel kan een parallel getrokken worden met de introductie van de groepsdeelbenadering. De werking van de groepsdeelbenadering zorgt voor uitstel van een heffingsmoment. Op deze manier kan de groepsdeelbenadering een positieve bijdrage leveren, namelijk geen heffingsmoment, aan het bestaande fiscale eenheid regime.

Wanneer een heffingsmoment van het groepsdeel tot uitdrukking komt via anti-misbruikbepalingen of jaarwinst, is dit heffingsmoment gerechtvaardigd omdat de buitenkans of overwinst zich voordoet. Doorgaans is de groepsdeelbenadering juist de reden om het buitenkansbeginsel buiten werking te zetten. Doordat niet langer aan de voorwaarden van de fiscale eenheid is voldaan maar wel aan de voorwaarden om te kwalificeren als groepsdeel, is geen sprake van realisatie van de overwinst door vervreemding. Hierdoor is er geen sprake van een buitenkans. Dit doet zich echter wel voor bij ontvoeging uit het groepsdeel.

5.3 Verhouding jaarrekeningrecht “groep” tot “dochtermaatschappij” fiscale eenheid

Door de faciliteit van de fiscale eenheid toe te kennen binnen de vennootschapsbelasting, erkent de wetgever volgens Kok concernvorming¹⁷⁸. Naar mijn mening zou de wetgever concernvorming in de vorm van de groepsdeelbenadering eveneens moeten toestaan.

Het groepsdeel kwalificeert namelijk nog steeds als vorm van concern.

Gelet op de antropomorfe benadering van Hofstra mag er dan ook geen verschil bestaan in welke vorm een onderneming wordt gedreven. Daarnaast zou bij het niet erkennen van de groepsdeelbenadering afbreuk worden gedaan aan het welvaartsbeginsel vanwege het heffingsmoment dat door de anti-misbruikbepalingen van de fiscale eenheid in werking treedt¹⁷⁹. Het welvaartsbeginsel streeft immers naar een beperking van de invloed van belastingen op de welvaart. Hierna analyseer ik voor zover mogelijk aan de hand van de drie eerder genoemde kenmerken van een groep in het jaarrekeningrecht wat de verhouding van deze begrippen is tot het huidige regime fiscale eenheid.

¹⁷⁷ Geld, J.A.G. van der, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Fiscale studieresie FED, nr. 31, Vierde herziene druk, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 24.

¹⁷⁸ Kok, Q.W.J.C.H., De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, Sdu, Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 66.

¹⁷⁹ Zie mijn genoemde knelpunten in paragraaf 2.4.

5.3.1 Organisatorische verbondenheid

Uitoefening van invloed is bepalend of al dan niet sprake is van organisatorisch verbondenheid¹⁸⁰. Juridische eigendom kan een rol spelen maar ook bepaalde samenwerkingsvormen, zoals een geïntegreerd planning- en controlesysteem, kunnen leiden tot organisatorisch verbondenheid¹⁸¹.

Bij het huidige fiscale eenheid regime is het juridische en economische aandelenbezit bepalend bij de beoordeling of sprake is van een fiscale eenheid. De groepsdeelbenadering, welk leunt op het begrip groep, zou hiervan kunnen afwijken, mits voldaan is aan de vereisten die zijn gesteld aan een groep.

Indien primair niet aan de (aandelen)bezitseis is voldaan kan bekeken worden of alsnog voldaan is aan de vereisten van een groep om in aanmerking te komen voor de faciliteiten van de fiscale eenheid. Hiermee kan naar mijn mening net als bij de thincap een secundaire toets gehanteerd worden¹⁸². Allereerst vindt een beoordeling plaats van de bezitseis, overeenkomstig het fiscale eenheid regime, en in tweede instantie, als niet aan de bezitseis is voldaan, kan de secundaire toetsing plaatsvinden of sprake is van het begrip groep.

Als aan een van deze secundaire toetsen is voldaan, kan de faciliteit fiscale eenheid alsnog worden toegepast, door middel van een groepsdeel.

Gelet op de parlementaire geschiedenis zal het bezitspercentage niet verminderen.

Desondanks kan met deze tweede toets van het begrip groep een zinvolle aanvulling gerealiseerd worden.

5.3.2 Economische eenheid

Zoals in § 4.2.1.2 is vermeld is bij de bepaling van een groep en daarmee deels de economische eenheid de samenhang bepalend. Deze samenhang is bij de fiscale eenheid slechts aanwezig op basis van juridische eigendom en economische eigendom.

De economische eenheid bij de groep(sdeelbenadering) moet, wil zij binnen de huidige fiscale eenheid worden opgenomen, aan (nagenoeg) dezelfde voorwaarden voldoen.

Dit betekent naar mijn mening dat eveneens aan de voorwaarde van de juridische en economische eigendom voldaan dient te worden.

¹⁸⁰ Dorresteyn, A.F.M., Groene Serie Rechtspersonen, Rechtspersonen, Boek 2 BW, Titel 1, Artikel 24b, punt (l).

¹⁸¹ Zie §4.2.1.1.

¹⁸² Artikel 10d, lid 5 Vpb.

5.3.3 Centrale leiding

In paragraaf 4.2.1.3 werd aangegeven dat de organisatorische verbondenheid en economische eenheid allereerst aanwezig dienen te zijn voordat aan de toets van de centrale leiding kan worden toegekomen. Deze centrale leiding kan slechts worden bepaald indien de stemrechten voor meer dan 50% in het bezit zijn van de subholding.

Bij de groepsdeelbenadering kan indien voldaan is aan het criterium centrale leiding, eventueel alsnog voldaan worden aan de vereisten van de fiscale eenheid. Naar mijn mening dient het juridische criterium daarbij wel gehandhaafd te blijven. Maar op het moment dat sprake is van een opvolgende fiscale eenheid, dient toch de faciliteit van de fiscale eenheid kunnen worden toegepast. Als niet aan het bezitsvereiste is voldaan, is het gebruik maken van het begrip groep niet langer van belang voor het huidige regime fiscale eenheid. Zoals in de wetsgeschiedenis reeds is geopperd zou dan bekeken moeten worden in hoeverre een verzwakt fiscale eenheid regime mogelijk is¹⁸³.

Naar mijn mening kan het economische begrip groep een wenselijke aanvulling zijn op het huidige regime fiscale eenheid.

Indien de groepsdeelbenadering zou worden ingevoerd, betekent dit dat twee criteria gaan gelden. Enerzijds de economische benadering via het begrip groep en anderzijds de strikt juridische benadering van de fiscale eenheid. In de thincapregeling wordt al gebruikt gemaakt van het begrip groep. Hierna kijk ik naar de manier waarop het begrip groep betekenis in deze regeling.

5.3.4. Thincapregeling

Het begrip groep kent een andere benaderingswijze dan de dochtermaatschappij.

Het begrip groep is reeds nader uitgewerkt in hoofdstuk 4. In het jaarrekeningenrecht vormt een groep per definitie onderdeel van een jaarrekening in de vorm van de geconsolideerde balans. In de fiscaliteit wordt het begrip groep uit het jaarrekeningenrecht bij de thincapregeling van artikel 10d, lid 2 Vpb gehanteerd. Indien voldaan is aan de voorwaarden van het begrip groep uit het jaarrekeningenrecht, is, mits aan de voorwaarden is voldaan, de thincapregeling van toepassing¹⁸⁴. Het komt dus meer voor dat aan het begrip groep fiscale betekenis wordt gegeven. Om een soortgelijke stap te zetten van het begrip groep naar de groepsdeelbenadering, beschouw ik de thincapregeling nader.

Kamerstukken II, Vergaderjaar 1999-2000, 26 854, nr. 3, § 4.1, blz. 9.

¹⁸⁴ Vries, N.H., de, en Vries, R.J., de, Studenteneditie 2006-2007, Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2006, blz.199.

De thincapregeling heeft ten doel om een deel van de rentelasten van een onderworpen lichaam voor de Vpb uit te sluiten van aftrek¹⁸⁵. Dit gebeurt in de situatie waarbij sprake is van te veel vreemd vermogen in een onderneming¹⁸⁶. Bij deze wetsbepaling of renteaftrek al dan niet wordt toegestaan, zijn enkele wettelijke eisen gesteld¹⁸⁷. Één van deze voorwaarden is de in artikel 10d, lid 2 Vpb opgenomen bepaling groep¹⁸⁸.

In de vakliteratuur wordt vermeld dat het opvallend is dat een begrip dat geen functie vervulde binnen de fiscale wetgeving haar intrede doet¹⁸⁹. Het is opvallend dat het begrip, welke eerder een functie vervult voor de consolidatieplicht in het jaarrekeningenrecht, nu betekenis heeft gekregen in de fiscaliteit¹⁹⁰. De staatssecretaris heeft dit begrip ontleend aan het jaarrekeningenrecht omdat fiscale gegevens over een groep niet altijd beschikbaar zijn¹⁹¹. Commerciële stukken zijn daarentegen wel voorhanden. De reden dat aangesloten wordt bij het jaarrekeningenrecht is dat volgens de staatssecretaris in het jaarrekeningrecht reeds duidelijk is wat de betekenis van het begrip groep is¹⁹². In de literatuur is de kanttekening geplaatst dat het bestaande begrip verbondenheid een goed alternatief voor het begrip groep zou kunnen zijn, waarbij eveneens aangesloten wordt bij materieel-economische criteria¹⁹³. Ik sluit mij aan bij de mening van Zuidgeest dat met de bestaande begrippenverzameling een gelijke doelstelling zou kunnen worden behaald¹⁹⁴. Kavelaars en Smittenberg vinden dat de staatssecretaris te luchtig denkt over het groepsbegrip en vragen zich af waarom hij niet heeft gekozen voor een (eventueel) gemodificeerde vorm van verbondenheid, zoals reeds in de wet was opgenomen¹⁹⁵.

Ik ben juist tevreden dat de wetgever dit niet heeft gedaan. Door het groepsbegrip op te nemen in de fiscale wet- en regelgeving wordt recht gedaan aan de economische realiteit. Door deze keuze van de wetgever gaat de economische realiteit voor op het juridische bezit¹⁹⁶.

¹⁸⁵ Vries, N.H., de, en Vries, R.J., de, Studenteneditie 2006-2007, Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2006, blz.195.

¹⁸⁶ Artikel 10d, lid 5 en 6, Vpb, beschrijven de wijzen waarop het overschot aan vreemd vermogen wordt bepaald middels de vaste toets of de concerttoets. Het reikt te ver voor deze scriptie hier nader op in te gaan.

¹⁸⁷ Artikel 10d, lid 4, Vpb, bepaalt in welke verhouding het gemiddeld vreemd vermogen tot het eigen vermogen dient te staan. Het gaat buiten de doelstelling van dit hoofdstuk om nader in te gaan op de thincapregeling. Slechts voor zover het groepsbegrip van de thincapregeling wordt besproken is dit relevant.

¹⁸⁸ Ontleend aan het begrip groep van artikel 2:24b BW, zoals ook in hoofdstuk 4 is beschreven.

¹⁸⁹ Vries, N.H., de, en Vries, R.J., de, Studenteneditie 2006-2007, Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2006, blz.199, 2^e alinea.

¹⁹⁰ In de vorm van een voorwaarde bij de thincapregeling.

¹⁹¹ Vakstudie Nieuws, Fiscale encyclopedie, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikelsgewijs commentaar artikel 10d, lid 5 en 6 Vpb, aantekening, geraadpleegd op 30-05-2009. Wanneer consolidatie achterwege is gebleven, bijvoorbeeld omdat er geen plicht tot consolidatie bestaat, of vrijstelling bestaat zoals opgenomen onder artikel 2:403 BW maar dat toch sprake is van een groepsrelatie.

¹⁹² Kavelaars, P. en Smittenberg, R.A.H., Het groepsbegrip in de thincapregeling, Weekblad Fiscaal Recht, 2004/165, §1, inleiding, onder verwijzing naar noot 5. Bij het bepalen van een groep via een fiscale benadering moet en kan aansluiting gevonden worden bij het door de accountant ingenomen standpunt. Derhalve is het jaarrekeningenrecht leidend, JP.

¹⁹³ Zuidgeest, R.N.F., Flexibel BV-recht en "verbondenheid" in het belastingrecht: buigen of barsten?, Weekblad Fiscaal Recht, 2007/1162, laatste alinea.

¹⁹⁴ In hoeverre herformulering plaats zou moeten vinden bij het begrip "verbondenheid" valt buiten de doelstelling van deze scriptie.

¹⁹⁵ Kavelaars, P. en Smittenberg, R.A.H., Het groepsbegrip in de thincapregeling, Weekblad Fiscaal Recht, 2004/165, §4.

¹⁹⁶ Zie Rechtbank Haarlem, MK, 7 februari 2008, nr. AWB 07/4201, V-N 2008/34.16.

Van belang is om te kijken naar de uitwerking van de thincapregeling bij een fiscale eenheid. Als niet tot een groep behorende lichamen met de fiscale eenheid zijn verbonden, is namelijk geen sprake van toepassing van de thincapregeling¹⁹⁷.

De situatie dient immers vanuit de belastingplichtige te worden bekeken. De lichamen die tot de fiscale eenheid behoren, kunnen niet tot een groep gerekend worden vanwege de toerekening van resultaten en vermogen aan de moedermaatschappij gedurende het bestaan van de fiscale eenheid¹⁹⁸.

Ik merk op dat een fiscale eenheid wel tot een onderdeel van een groep kan worden gerekend.

De dochtermaatschappijen kunnen niet tot een (fiscale) groep behoren omdat zij tijdens het bestaan van de fiscale eenheid niet zelfstandig belastingplichtig zijn. De oorzaak hiervan is de toerekening van resultaten van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij.

5.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is beschreven welke beginselen de fiscale eenheid gebruikt om haar bestaansrecht aan te ontlenen. Het neutraliteitsbeginsel dient naar mijn mening bepalend voorop gesteld te worden als grondslag van de fiscale eenheid. Dit geldt volgens mij eveneens voor de groepsdeelbenadering.

Het neutraliteitsbeginsel onderstreept de gedachte dat belastingheffing niet bepalend mag zijn voor de wijze waarop een onderneming juridisch wordt vormgegeven. Daartegenover staat dat het profijtbeginsel in werking treedt op enig moment dat het profijt daadwerkelijk wordt gerealiseerd.

Het buitenkansbeginsel rechtvaardigt een heffing op het moment dat deze buitenkans zich openbaart op het moment van ontvoeging. Door de groepsdeelbenadering te gebruiken, treedt deze buitenkans niet op. Pas op het moment dat daadwerkelijk sprake is van een definitieve ontvoeging van het groepsdeel, komt de buitenkans daadwerkelijk aan de orde.

De rechtvaardigheid om bij een opvolgende fiscale eenheid belasting te heffen vind ik discutabel.

De verhoudingen binnen het achterblijvende lichaam wijzigen immers niet.

En een goede rechtvaardigingsgrond ontbreekt hier naar mijn idee ook. Het doel, het creëren van een heffingsmoment, sluit niet altijd aan bij de grondslagen. Immers bij een inkrimping van een onderneming, wat ontvoeging van een dochtermaatschappij veelal betekent, dient naar mijn mening belastingheffing achterwege te blijven wanneer dit afbreuk doet aan het welvaartsbeginsel of de (going) concerngedachte.

Het introductie van gebruik van het groepsbegrip in de thincapregeling, biedt naar mijn mening mogelijkheden voor de haalbaarheid van de groepsdeelbenadering.

Het is denkbaar dat meer begrippen in de fiscaliteit aansluiting zoeken bij materieel-economische criteria, in casu het begrip groep van artikel 2:24b BW. De wetgever heeft niet gekozen voor het

¹⁹⁷ Vries, N.H., de, en Vries, R.J., de, Studenteneditie 2006-2007, Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2006, blz.202., c3, laatste alinea.

¹⁹⁸ Dit volgt vanuit de doctrine van de fiscale eenheid, JP.

oprekken van het begrip verbonden lichaam maar juist het begrip groep geïntroduceerd om een reeds bestaande definitie te hanteren¹⁹⁹.

Het gebruik van het begrip groep biedt mogelijkheden voor de groepsdeel benadering. Ik denk hierbij aan het afwijken van het juridisch (en economisch) bezit van de aandelen bij de fiscale eenheid als formeel juridisch criterium. Een mogelijkheid om dit te wijzigen is bijvoorbeeld het bezitpercentage te verlagen of aan te sluiten bij het groepsbegrip zoals in het jaarrekeningrecht is geformuleerd. Als aangesloten wordt bij het groepsbegrip, kan dit bij ontvoeging als aanvullende voorwaarde gelden om de fiscale eenheid als groepsdeel voort te kunnen zetten.

Wanneer de vergelijking wordt gemaakt met de thincapregeling en de fiscale eenheid leidt dit tot de volgende vergelijking. De thincapregeling hanteert in beginsel de rigide eis van de vaste ratio toets. De fiscale eenheid kent de rigide bezitseis zowel economisch en juridisch van 95%. De thincapregeling kent daarnaast een tweede mogelijkheid om aan te tonen dat geen sprake is van misbruik, de zogeheten concerntoets. Met deze toets wordt recht gedaan aan de bedrijfseconomische realiteit van een onderneming. Als aan deze toets voldaan is, is niet langer meer sprake van overkapitalisatie met vreemd vermogen.

De groepsdeelbenadering zou eveneens een tweede mogelijkheid kunnen bieden om recht te doen aan de bedrijfseconomische realiteit van een onderneming door naast de 95%-bezitseis een tweede toets van de groepsdeelbenadering toe te passen. Hierbij kan net als bij de thincapregeling aangesloten worden bij de toets of sprake is van een groep. Kanttekening hierbij is dat wel aan de 95%-bezitseis voldaan moet blijven omdat anders, door het niet langer voldoen aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid, sprake is van een andere fiscale behandeling vanwege de lagere bezitseis. Mogelijk zou de wetgever een regime of groepsdeelbenadering kunnen hanteren met een lagere bezitseis dan de 95% bezitseis van de huidige fiscale eenheid maar welke wel aansluit bij de (fiscale) behandeling van een groep.

¹⁹⁹ Zie § 5.3.4. waarbij het gebruik van een begrip uit het jaarrekeningrecht in plaats van de fiscaliteit wordt bekritiseerd.

Hoofdstuk 6 Rechtsvergelijking met het Verenigd Koninkrijk

6.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 is het bezitspercentage aan de orde gesteld²⁰⁰. Zoals ik daar heb aangehaald, werd zowel het bezitspercentage als een beperkt fiscaal regime ter discussie gesteld.

Beide suggesties werden gedaan tijdens de parlementaire behandeling van het herziene fiscale eenheid regime²⁰¹. De conclusie was dat een discussie over het bezitspercentage op dat moment niet in overeenstemming was met de doelstelling van de herziening van het fiscale eenheid regime.

Het is naar mijn mening op zijn plaats om te kijken naar alternatieven voor de fiscale eenheid, waarvan de groepsdeelbenadering een voorbeeld is.

In dit hoofdstuk wordt naar de fiscale behandeling van een groep in één van onze buurlanden, namelijk het Verenigd Koninkrijk (hierna: UK) beschreven. De UK kent de zogenaamde group relief (regeling).

De vraag is of het perspectief van de group taxation in de UK, de group relief, tot wenselijke bevindingen leidt voor de groepsdeelbenadering. In paragraaf 6.2 behandel ik inhoud en reikwijdte van de group relief. Daarin haal ik eveneens aan de manier waarop de group relief omgaat met de geformuleerde knelpunten van de huidige fiscale eenheid, welke eveneens zijn besproken bij de beschouwing van de groepsdeelbenadering²⁰².

Tot slot behandel ik in paragraaf 6.3 de gevolgen van de group relief, voor de groepsdeelbenadering. Daarbij ga ik na of de group relief hierbij wellicht van toegevoegde waarde is.

6.2 Inhoud en reikwijdte van de group relief UK

In de UK bestaat formeel geen regeling voor het salderen van de resultaten binnen een groep voor de belastingheffing²⁰³. Elk lichaam is in de UK zelfstandig belastingplichtig voor de Corporate Income Tax (hierna: CIT). In de wetgeving van de UK is opgenomen dat verlies van een tot een groep behorende vennootschap kan worden overgedragen aan andere groepsvennootschappen welke winst realiseren, genaamd de group relief²⁰⁴.

²⁰⁰ Zie paragraaf 2.4.1.

²⁰¹ Kamerstukken II, 2000-2001, nr. 6, nota naar aanleiding van het verslag, § 4.1, blz. 11. Op blz. 12 wordt nader ingegaan op de vraag of een regime, in overeenstemming met de concept-EG Richtlijn cross-border verliesverrekening 75% bezitseis, mogelijk zou kunnen gelden als leidraad voor het nieuwe fiscale eenheid regime. Door de staatssecretaris werd opgemerkt dat de wijziging van het bezitspercentage bij de onderhavige herziening slechts genoodzaakt was omdat dit bij uitgifte van werknemersparticipaties zou kunnen leiden tot een verbreking van de fiscale eenheid. Ten einde hieraan gehoor te geven is besloten tot de invoering van het 95%-bezitscriterium.

²⁰² Zie hoofdstuk 3.

²⁰³ Rijks, K., Het instituut van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, 6^e druk, Uitgeverij FED BV, Deventer, 1996, hoofdstuk 6, blz. 97.

²⁰⁴ Burgers, I.J.J., Group taxation, International Fiscal Association, Amersfoort, SDU, blz. 770, Weekblad Fiscaal Recht, 2005-211.

De grondslag waarop de CIT is gebaseerd is de UK Corporation Tax Code²⁰⁵.

Onder de werking van deze belastingheffing van ondernemingen valt elk lichaam, ongeacht of zij rechtspersoonlijkheid bezit²⁰⁶. Bij elk lichaam zonder rechtspersoonlijkheid wordt verondersteld dat sprake is van een stervensgemeenschap, met deelname aan het economische verkeer²⁰⁷.

Volgens deze Code zijn de volgende doelstellingen voor groepen van ondernemingen te onderscheiden²⁰⁸:

- onderlinge verliesverrekening, waarbij verliezen van het ene groepslid verrekend kunnen worden met de winsten van andere groepsleden;
- de behandeling van de kapitaaltransacties tussen groepsleden, totdat een vermogenbestanddeel verkocht is aan een derde (buiten deze gedefinieerde groep). Deze kapitaaltransacties worden *chargeable gains* genoemd.

De toepassing van de group relief kan alleen plaatsvinden indien voldaan is aan de gestelde wettelijke voorwaarden, welke hierna worden toegelicht. De duur van de group relief is afhankelijk van de tijd waarbinnen aan de wettelijke voorwaarden is voldaan.²⁰⁹

De doelstelling van de group relief of groepsaftrek, is de fiscale behandeling van een groep faciliteren door de overheveling van verliezen aan gekwalificeerde groepsvennootschappen.

6.2.1 Bezitscriterium

De definitie van een groep voor de CIT is in de UK Corporation Tax Code opgenomen.

De voorwaarden om in aanmerking te komen voor de group reliefregeling, is dat een 75% (on)middellijk aandelenbelang wordt gehouden in een groepsvennootschap.²¹⁰

Als hieraan is voldaan kunnen verliezen tussen de groepsvennootschappen in hetzelfde boekjaar worden verrekend. Het is niet mogelijk om winsten te verrekenen²¹¹.

De groepsaftrek wordt toegestaan als de ene groepsvennootschap (de verzoekende vennootschap) de verliezen toe mag rekenen van een andere vennootschap (de overdragende vennootschap).

De groepsaftrek zorgt voor een vermindering van de heffingsgrondslag van de verzoekende vennootschap²¹².

²⁰⁵ De UK-variant van de Vpb.

²⁰⁶ Rayney, P., Practical Corporation Tax Manual, the institute of Chartered Accountants in England and Wales, ABG Professional Information, London, 2001, § 1.4.1, blz. 1006.

²⁰⁷ Rayney, P., Practical Corporation Tax Manual, the institute of Chartered Accountants in England and Wales, ABG Professional Information, London, 2001, § 1.4.2, blz. 1006.

²⁰⁸ Maisto, G., International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EU and International Tax Law Series, volume 4, IBFD, Amsterdam, 2008, blz. 493. In de opsomming zijn drie redenen opgenomen. Gelet op het feit dat deze derde voorwaarde ziet op transfer pricing, welke niet tot de doelstelling van deze scriptie behoort, wordt deze buiten beschouwing gelaten.

²⁰⁹ Rayney, P., Practical Corporation Tax Manual, the institute of Chartered Accountants in England and Wales, ABG Professional Information, London, 2001, § 10.8, blz. 10009.

²¹⁰ Bater, P., European Taxation Base, bron: www.ibfd.org, Groups of companies, bijgewerkt tot en met 15 oktober 2007 (geraadpleegd op 29 april 2008), § A.2.1.1.

²¹¹ Hanema, D.M., Group treatment: viersystemen met elkaar vergeleken, Forfaitair, 193, april 2009, §6, blz. 13.

²¹² Kemmeren, E.C.C.M., Marks & Spencer: balanceren op grenzeloze verliesverrekening, Weekblad Fiscaal Recht, 2006/211. § 3.

Indien de voorwaarden van de group relief worden vergeleken met de fiscale eenheid wordt bij de group relief eveneens de strikte eis gesteld aan het bezitspercentage, namelijk 75%. Doordat sprake is van een groep kunnen in de UK slechts verliezen worden overgedragen aan een groepsvennootschap.

Het fiscale eenheid regime vereist een 95% bezitseis, waarbij de werkzaamheden en het vermogen van dochtermaatschappijen volledig aan de moedermaatschappij worden toegerekend²¹³.

Om gebruik te kunnen maken van de group relief dient aan de voorwaarde van de 75% bezitseis te worden voldaan om het *volledige* verlies te kunnen overhevelen. Het is derhalve bij de group relief mogelijk het verlies over te dragen ondanks dat het (in)directe belang geen 100% bedraagt. Bij de totstandkoming van de Common Consolidated Corporate Tax Base (hierna: CCCTB wordt een soortgelijke systematiek gehanteerd²¹⁴.

Als een groep namelijk de CCCTB op verzoek wenst toe te passen, dient voor haar werking een (moeder)maatschappij direct of indirect ten minste 75% van de aandelen te houden in een andere (dochter)maatschappij. Als deze bezitsvoorwaarde is vervuld dan wordt de dochtermaatschappij als volle eigendom van de moedermaatschappij aangemerkt²¹⁵.

Een andere manier voor de bepaling hoe de heffingswijze wordt toebedeeld is door te kijken naar omzet, activa en/of kapitaal en arbeid van een tot de CCCTB toe te rekenen lichaam.

De uiteindelijke keuze welke heffingsgrondslag gebruikt wordt voor CCCTB zal afhankelijk zijn van de wisselwerking tussen economische efficiëntie en andere legitieme beleidsdoelinden.²¹⁶.

Ik plaats de kanttekening dat het aandelenbezit niet doorslaggevend hoeft te zijn, bij de bepaling van de heffingsgrondslag van een groep. Voor de groepsdeelbenadering geldt in beginsel dat het begrip groep bepalend is of de groepsdeelbenadering van toepassing kan zijn. Een meerderheid van de aandelen van de dochtermaatschappij in het bezit van de moedermaatschappij is een vereiste voor de kwalificatie groep. Daarnaast speelt een drietal items een bepalende rol, namelijk organisatorische verbondenheid, economische eenheid en een centrale leiding.

Dit laatste is uiteindelijk bepalend omdat besluiten door de centrale leiding met een meerderheid (>50% stemmen) worden genomen. Bij de group relief ligt dit hoger met een percentage van 75%.

Uit de group relief regeling is af te leiden dat een lager bezitspercentage geen belemmering hoeft te vormen voor de volledige toerekening aan een lichaam. Ik merk op dat de group relief als doelstelling heeft om overheveling van verliezen en chargeable gains te realiseren bij ongeoorloofde vermogenstransacties. Voor de groepsdeelbenadering hoeft derhalve een bezitspercentage niet direct een probleem te vormen. Een afwijkend of lager bezitspercentage dan het huidige regime fiscale eenheid zou mogelijk kunnen zijn.

²¹³ Artikel 15, lid 1, Vpb.

²¹⁴ Erasmus / Koen, M., De Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): Mogelijke elementen van het toerekeningsmechanisme, Weekblad Fiscaal Recht 6787, 6 november 2008, § 5.1.

²¹⁵ Hanema, D.M., Group treatment: vier systemen met elkaar vergeleken, Forfaitair, 193, april 2009, § 2, blz. 10.

Naar mijn mening kan in het geval van de groepsdeelbenadering gekozen worden voor de grondslag van de concerngedachte welke dient te prevaleren boven de andere wijze van toerekening of heffingsgrondslagbepaling. Hiermee kan de groepsdeelbenadering in mijn optiek een verlengstuk zijn van de fiscale eenheid waarbij ik opmerk dat dit slechts mogelijk is indien aan de strikte voorwaarden van de fiscale eenheid is voldaan, te weten het bezitten van 95% van de economische en juridische eigendom van een dochtermaatschappij.

6.2.2 Behandeling van transacties met vermogensbestanddelen

Indien vermogensbestanddelen binnen een groep worden verplaatst, worden deze in de groep relief behandeld alsof er noch winst noch verlies met betrekking tot deze transacties wordt gerealiseerd²¹⁷. De ontvangende maatschappij binnen de groep gaat verder met de boekwaarde van het betreffende vermogensbestanddeel. Op het moment dat de ontvangende maatschappij de groep verlaat binnen zes jaar nadat de betreffende transactie is uitgevoerd, leidt dit tot de volgende heffing. De ontvangende maatschappij dient over de waarde in het economische verkeer af te rekenen, verminderd met de toenmalige boekwaarde, op het *moment van verschuiving* van het vermogensbestanddeel²¹⁸. Dit betekent dat, ongeacht de waarde van het vermogensbestanddeel op het moment van het verlaten van de groep binnen zes jaar na de transactie, afgerekend dient te worden over de toenmalige waarde in het economische verkeer.

Een dergelijke regeling kan voor de groepsdeelbenadering de mogelijkheid bieden om bij wijze van fictie bij een opvolgende fiscale eenheid niet af te rekenen overeenkomstig artikel 15ai Vpb. Het is denkbaar dat wel wordt aangesloten bij het moment van verschuiving maar dat dit niet tot afrekening leidt als binnen de zes jaar termijn het vermogensbestanddeel niet wordt vervreemd. Deze termijn kan dan aanvangen op het moment van de verschuiving. Naar mijn mening kan op deze manier de anti-misbruikbepaling van art 15ai Vpb uitgebreid worden met de bepaling dat zij eveneens in werking treedt bij een opvolgende fiscale eenheid als sprake is van een groepsdeelbenadering. Het betreft immers het zelfde heffingsobject. De maatstaf van heffing kan hierbij ongewijzigd blijven omdat in de vergelijking met de UK-regeling een ander heffingsmoment wordt gebruikt als heffingsmaatstaf.

Door de toepassing van de groepsdeelbenadering kan heffing van artikel 15ai Vpb worden voorkomen omdat niet geacht wordt te zijn vervreemd door het groepsdeel. Uit de groep reliefregeling leid ik af dat er geen oplossing wordt geboden bij het niet langer opteren voor de behandeling als groep. Doordat niet langer wordt voldaan aan de vereiste van groepsvorming treedt de vergelijkbare regeling als artikel 15ai Vpb in werking.

²¹⁶ Erasmus / Koen, M., De Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): Mogelijke elementen van het toerekeningmechanisme, Weekblad Fiscaal Recht 6787, 6 november 2008, § 6.

²¹⁷ Foreman, A., en Taylor, D. Business Tax and Law Handbook, Allied, Dunbar Assurance, 1995, London, § 18.7.6, blz. 562.

²¹⁸ Foreman, A., en Taylor, D. Business Tax and Law Handbook, Allied, Dunbar Assurance, 1995, London, § 18.7.8,

De groepsdeelbenadering zou tevens een oplossing kunnen bieden bij de group relief als de vennootschappen waartussen de vermogensbestanddelen zijn verschoven een groep blijven vormen.

Ingegeven door de toerekening aan de subholding volgt naar mijn mening hieruit dat bij ontvoeging uit de groep(sdeel) gebroken wordt met de behandeling als een groep. Daarmee dient op dat moment bepaald te worden wat de waarde van een verschoven vermogensbestanddeel is.

Op het moment van overdracht behoort een vermogensbestanddeel nog tot één van de lichamen van een groep(sdeel). Het fixeren van het moment van overdracht als heffingsmoment na ontvoeging sluit volgens mij niet aan bij het juiste tijdstip van realisatie.

Wanneer niet langer meer als concern wordt opgetreden, vanwege de vervreemding van een lichaam behorende tot de groep, dient de anti-misbruikbepaling in werking te treden door te heffen over de waarde in het economische verkeer op het moment van ontvoeging.

6.2.3 Verliesverrekening binnen de group relief

Indien in enig jaar een verlies is geleden door een tot de groep behorende vennootschap, mag dit verlies aan elk tot de groep behorende, verzoekende vennootschap worden overgedragen.

De wijze van toerekening aan een tot de groep behorende lichaam is vrij.

Het is dus mogelijk om een deel van het verlies toe te rekenen aan een groepsvennootschap.

Eventueel aanwezig pre-entry losses (voorvoegingsverliezen), mogen verrekend worden voor zover een groepsmaatschappij zelfstandig winsten realiseert na de keuze om in de groep opgenomen te worden voor de group relief²¹⁹.

Ten einde het meeste voordeel uit deze regeling te halen, is het nuttig de verliezen zodanig te verdelen dat dit voordeel onder de small companies rate in de UK wordt gerangschikt. Deze regeling is vergelijkbaar met het Nederlandse MKB-tarief voor de Vpb²²⁰.

Een geleden verlies van een groepsvennootschap wordt opgeofferd ten gunste van andere groepsleden, welke een belang van ten minste 75% houden²²¹. Voor de toepassing van de verliesverrekening dienen de tot de groep behorende lichamen hetzelfde boekjaar te hanteren. Voor zover deze periode niet overeenstemt, dient naar rato de verliesverrekening te worden toegepast. Overigens kan het gehele verlies worden overgedragen, ondanks dat slechts voor 75% (in)direct een belang wordt gehouden in de overdragende vennootschap.

Zoals eerder opgemerkt mag een lichaam opteren voor het gebruik van de group relief.

²¹⁹ Tax Memo 2005-2006, FL Memo Ltd, Londen, section 1, group companies, item 1682 en 1683.

²²⁰ V-N 2008/53.2, blz. 19. Artikel 22, Vpb (2008). Over de eerste €275.000 van het belastbaar bedrag wordt een lager tarief aan Vpb betaald.

²²¹ Hancock, D., An Introduction tot Taxation, Chapman & Hall, First edition, London, 1994, blz. 286. ICTA 1988 s402(1).

Vervolgens mag het verlies overgedragen worden naar de winstgevende groepsvennootschap. Dit staat haaks op de heersende leer van de voorvoegingsverliezen bij een fiscale eenheid²²². Bij de group relief wordt per tijdvak beoordeeld in hoeverre een verlies van een groepsvennootschap wordt overgeheveld aan een winstgevende groepsmaatschappij, terwijl binnen het huidige fiscale eenheid regime ook verliesverrekening over de tijdvakken heen mogelijk is.

In deze scriptie beoordeel ik in hoeverre ruimte is voor de groepsdeelbenadering binnen het huidige fiscale eenheid regime. Dit betekent voor de groepsdeelbenadering dat de verliesverrekening op dezelfde wijze dient plaats te vinden als onder het huidige regime fiscale eenheid. Naar mijn mening past de wijze van de verliesverrekening conform de group relief niet bij de kern van de fiscale eenheid noch bij de groepsdeelbenadering. De reden hiervoor is dat bij beide de fiscale toerekening van resultaten en vermogensbestanddelen successievelijk aan de moedermaatschappij en subholding plaatsvindt. Deze toerekening staat geen willekeur toe ten aanzien van het lichaam waar de verliesverrekening dient plaats te vinden.

Indien een subholding minder dan het tot op heden wettelijk vereiste aandelenbezit van tenminste 95% heeft, maar wel voldoet aan de kwalificatie van een groep volgens het jaarrekeningenrecht kan dit een mogelijkheid bieden om verliezen vrij toe te rekenen binnen een tijdvak.

De rechtvaardiging hiervoor kan gevonden worden in het lagere bezitspercentage.

Toerekening aan de moedermaatschappij vormt de kern van de fiscale eenheid.

Als de groepsdeelbenadering wil kunnen functioneren binnen het fiscale eenheid regime, is het overdragen van verlies in een jaar, zoals bij group relief, geen mogelijkheid omdat in beginsel toerekening van verliezen aan de moedermaatschappij plaatsvindt. Daarnaast zou bij de toepassing van vrije toerekening van verliezen in het jaar bij de groepsdeelbenadering het verrekenen van voorvoegingsverliezen lastiger worden. Immers wanneer in een jaar de verliezen van een groepsmaatschappij verrekend kunnen worden, gaat het resultaat van de zelfstandig behaalde winst omlaag, waardoor er minder ruimte voor verrekening van voorvoegingsverliezen is.

6.2.4 Onderlinge vorderingen en schulden

De group relief kent geen vergelijkbare regeling als de verrekening van onderlinge vorderingen en schulden. Dit heeft tot gevolg dat deze onderlinge vorderingen en schulden in stand blijven bij de group relief. Enkel de verliezen van een groepsmaatschappij komen in aanmerking voor overdracht.

Omdat de group reliefregeling enkel ziet op verrekening van verliezen en de transacties tussen verschoven vermogensbestanddelen, conform de vermelding in de Corporation Tax Code, biedt de group relief geen oplossing voor het knelpunt van de waardering van onderlinge vorderingen

²²² Zie § 2.4.3.

en schulden. Indien op enig moment dat geen sprake meer is van een groeps(deel), dient afgerekend te worden over de waarde op dat moment, zie eveneens mijn opmerking bij paragraaf 3.4.2.

6.3 Tussenconclusie

De fiscale eenheid en de groepsdeelbenadering zijn vormgegeven vanuit de gedachte van een volledige consolidatie. De betekenis van het groepsbegrip, waarvan de groepsdeelbenadering is afgeleid, biedt vanuit het aandelenbezit van ten minste 50% alsmede de beoordeling naar de overige maatstaven (organisatorische verbondenheid, economische eenheid en centrale leiding) mogelijkheden om onder de werking van de fiscale eenheid te kunnen functioneren..

Bij de invoering van de groepsdeelbenadering is van belang dat de uitgangspunten gebaseerd zijn op het begrip groep. Als de groepsdeelbenadering wordt geïntroduceerd, dient dit begrip als basis.

Wil zij echter onder het huidige fiscale regime gebruikt kunnen worden, dient wel aan de voorwaarden te worden voldaan van het 95% aandelenbezit.

Het is overigens wel mogelijk om volledige consolidatie toe te passen bij een lager bezitspercentage, zie de CCCTB.

De group relief heeft in beginsel dezelfde uitgangspunten als de groepsdeelbenadering, namelijk de vorming van een groep, op basis van een bepaald belang. Er is echter een verschil aanwezig. Bij de group relief vindt overdracht van verlies binnen gekwalificeerde groepsvennootschappen plaats en bij de groepsdeelbenadering wordt toerekening van resultaat en vermogensbestanddelen aan de subholding gehanteerd.

Bij de group relief blijft elke groepsvennootschap belastingplichtig terwijl bij de groepsdeelbenadering onder de werking van fiscale eenheid regime slechts één belastingplichtige aanwezig is.

Naar mijn mening hoeft een lager aandelenbezit dan 95% en het aansluiten bij het groepsbegrip voor meer dan 50%, de volledige consolidatie niet in de weg te staan.

De CCCTB is hiervan een voorbeeld.

Omdat de group reliefregeling en de CCCTB bij een (on)middellijk bezit van 75% als groep worden aangemerkt, zou naar mijn mening een groepsdeelbenadering kunnen bestaan met een zelfde of een lagere bezitsei. Dit staat echter haaks op het bezitsvereiste van de fiscale eenheid.

Het toepassen van de variant op het huidige artikel 15ai Vpb conform de group relief, lijkt mij niet wenselijk voor de groepsdeelbenadering. Dit vanwege de toename in regeldruk door twee systemen naast elkaar te hanteren, namelijk heffing op het moment van verschuiving versus op het moment van daadwerkelijke vervreemding. De systematiek van de fiscale eenheid sluit aan bij het moment van realisatie van het verschoven vermogensbestanddeel.

Naar mijn mening kan de huidige anti-misbruikbepaling van art 15ai Vpb achterwege blijven indien sprake is van groepsdeelbenadering. Door de overgang van de fiscale eenheid naar het groepsdeel hoeft geen heffingsmoment op te treden bij een verschuiving binnen het groepsdeel.

Feitelijk vindt binnen het groepsdeel dan namelijk geen vervreemding van het vermogensbestanddeel plaats maar wijzigt de aandeelhouder zijn belang in het groepsdeel. Wanneer de fictie van artikel 15ai Vpb ten aanzien van de "vervreemding van het belang" bij het in stand blijven van het groepsdeel wordt gewijzigd in "vervreemding van het belang waarin een verschoven vermogensbestanddeel is opgenomen" wordt recht gedaan aan het moment van realisatie van de meerwaarde. Dit rechtvaardigt naar mijn idee ook de heffing over het vermogensbestanddeel bij daadwerkelijke vervreemding.

De groep relief is relatief eenvoudig in haar uitvoering. Aanwezige voorvoegingsverliezen kunnen slechts verrekend worden bij de groepsvennootschap die dit voorvoegingsverlies heeft geleden.

Deze relatief eenvoudige wijze van verliesverrekening kan uitkomst bieden voor de groepsdeelbenadering. Indien niet langer wordt gekozen voor deelname als groepsvennootschap in de groep, is niet omschreven hoe eventuele (voorvoegings)verliezen kunnen worden meegegeven aan de uittreedende groepsvennootschap.

Naar mijn mening past de verliesverrekening en met name de ontvoegingsverliezen, conform het fiscale eenheid regime, het best bij de groepsdeelbenadering vanwege de behandeling als groep gedurende het bestaan van het groepsdeel.

Bij de groep relief is het mogelijk om verliezen over en weer volledig te verrekenen bij een minimumbelang van 75% in een andere groepsvennootschap.

De fiscale eenheid kent een volledige toerekening aan een moedermaatschappij, welke tenminste 95% van de aandelen in de dochtermaatschappijen houdt. Voor de groepsdeelbenadering dient naar mijn mening in beginsel aangesloten te worden bij een gelijk aandelenbezit als de fiscale eenheid. Mede ingegeven door de volledige toerekening bij de groep reliefregeling als de CCCTB bij het niet geheel in volle eigendom bezitten van de aandelen, is het naar mijn mening verdedigbaar de bezitsei te verlagen van 95% naar 75% voor de fiscale eenheid.

Ik merk op dat de groep relief geen pasklaar antwoord heeft op de verrekening van onderlinge vorderingen en schulden.

Rekening houdend met de wetenschap van het leerstuk van de groep relief en hetgeen hierover is beschreven, gaat mijn voorkeur uit naar de oplossing groepsdeelbenadering ten aanzien van de gegeven knelpunten.

De doelstelling van de groep reliefregeling is tweeledig, namelijk overheveling van verliezen naar groepsvennootschappen en kapitaaltransacties binnen een groep mogelijk te maken zonder belastingheffing.

Vrije overheveling van verliezen bij de groep reliefregeling enerzijds en de verliesverrekening bij de groepsdeelbenadering anderzijds, zijn beiden andere systemen van verliesverrekening. Voor de groepsdeelbenadering biedt de systematiek van de groep relief mijn inziens geen uitkomst omdat bij

de group reliefregeling de zelfstandige belastingplicht blijft bestaan per groepsvennootschap, terwijl dochtermaatschappijen van een subholding bij de groepsdeelbenadering niet zelfstandig belastingplichtig zijn.

De wijze van verrekening van voorvoegingsverliezen binnen de group reliefregeling en de groepsdeelbenadering zijn gelijk.

De verliesverrekening dient binnen de gehele vennootschapbelasting uniform te zijn.

Het is daarom zinvol de behandeling van voorvoegingsverliezen bij de groepsdeelbenadering niet te laten afwijken ten opzichte van het huidige fiscale eenheidregime.

Bij kapitaaltransacties in de group reliefregeling die vergelijkbaar zijn met de situaties zoals benoemd in artikel 15ai Vpb, kan de groepsdeelbenadering een aanvulling zijn voor de group relief. Als namelijk een dergelijke kapitaaltransactie tussen twee groepslichamen heeft plaatsgevonden binnen een groep, maar die op zich zelf ook een (sub)groep in het tijdvak erop volgend zouden kunnen vormen in de zin van een group reliefregeling, hoeft de UK-variant op artikel 15ai Vpb naar mijn mening niet in werking te treden.

Gelet op het voorgaande zou de groepsdeelbenadering een aanvulling kunnen zijn op de huidige fiscale eenheid ten aanzien van de volledige toerekening aan een ander lichaam ondanks het niet volledig in bezit zijn van de (aandelen)belangen. Anderzijds kan de groepsdeelbenadering eveneens een zinvolle aanvulling bieden voor de group reliefregeling bij kapitaaltransactie gevolgd door uittreding van een groep binnen zes jaar.

Hoofdstuk 7 Conclusies en aanbevelingen

7.1 Inleiding

Ik heb in deze scriptie onderzoek gedaan naar de inhoud en de impact van de groepsdeelbenadering voor het huidige fiscale eenheid regime.

De vraag, die centraal staat in deze scriptie, luidt als volgt:

Bestaat binnen het huidige fiscale eenheid regime ruimte voor het opnemen van de theorie van de groepsdeelbenadering en past dit binnen de ratio van de fiscale eenheid?

In dit hoofdstuk geef ik een korte uiteenzetting van mijn eerdere conclusies uit de voorgaande hoofdstukken. Verder geef ik antwoord op de bovenstaande probleemstelling.

Tot slot doe ik om het geheel af te sluiten, in navolging van de conclusies, enkele aanbevelingen.

7.2 Conclusies

7.2.1 Fiscale eenheid

De essentie van het huidige regime fiscale eenheid is in de wet verankerd in artikel 15, lid 1 Vpb.

Deze wettelijke bepaling kent de volgende twee kernvoorwaarden:

De eerste voorwaarde is de juridische en economische eigendom van 95% van de aandelen van een dochtermaatschappij.

Het tweede voorwaarde is de Vpb-heffing, welke plaatsvindt alsof er één belastingplichtige is, namelijk de moedermaatschappij.

Als sprake is van een opvolgende fiscale eenheid komen de knelpunten van de huidige regeling duidelijk naar voren. De genoemde punten van de verschoven vermogensbestanddelen, de verliesverrekening en de herwaardering van onderlinge vorderingen en schulden zijn situaties van heffingsmomenten bij een opvolgende fiscale eenheid. Naast de deelnemingsvrijstelling is de fiscale eenheid het enige (fiscale) leerstuk dat de behandeling als één concern faciliteert. In het geval van een opvolgende fiscale eenheid zou meer naar de economische realiteit van een concern gekeken dienen te worden dan nu feitelijk het geval is.

De staatssecretaris rechtvaardigt deze rigide vormgeving van de fiscale eenheid vanwege bovenstaande kernvoorwaarden. Hij stelt dat het leerstuk zich goed leent voor interne reorganisatie vanwege de relatieve eenvoud.

Een fiscale eenheid regime met een lager bezitspercentage zou naar zijn opvattingen budgettair niet haalbaar zijn en de daarmee gepaard gaande praktische uitvoeringsproblemen acht hij te groot.

Tijdens de herziening van het fiscale eenheid regime in 2003 is de mogelijkheid voor een beperkt regime van de hand gewezen. Naar mijn mening is dit (nalaten) een gemiste kans geweest om de fiscale behandeling van een concern verder gestalte te geven in de vorm van de groepsdeelbenadering.

7.2.2 De groepsdeelbenadering

De groepsdeelbenadering gaat uit van:

een verzameling dochtermaatschappijen in een fiscale eenheid, welke verzameling ook zelf een fiscale eenheid had kunnen vormen als zij geen deel had uitgemaakt van die grotere fiscale eenheid.

Dit veronderstelt dat binnen de fiscale eenheid een fiscale eenheid kan bestaan, het groepsdeel. De basis van de groepsdeelbenadering is opgenomen in het jaarrekeningenrecht, het begrip groep van artikel 2:24b BW.

Het gebruik van het begrip groep leidt tot een andere wijze van benadering dan de fiscale eenheid, namelijk vanuit een economische perspectief. Het is een feit dat dit begrip voor de fiscale eenheid nog geen wettelijke werking heeft.

De staatssecretaris bevestigt het ontbreken hiervan in V-N 2004/52.9.

Het begrip groep heeft definitief haar intrede in de fiscaliteit gedaan bij het leerstuk van de thin capitalization van artikel 10d Vpb. Door gebruik te maken van een bestaand begrip kan dit een positieve uitwerking hebben voor het fiscale eenheid regime omdat de kaders waarbinnen dit begrip gebruikt dient te worden dan helder is. Het kan ook tot een nadeel leiden bij eventuele wijzigingen van het begrip groep, welke gevolgen heeft voor de fiscale eenheid.

Als handelingen bij de groepsdeelbenadering niet gericht zijn op belastingontwijking of –ontduiking, kan de groepsdeelbenadering naar mijn mening van toegevoegde waarde zijn.

De voorwaarden voor het begrip groep kunnen nadere betekenis geven aan de groepsdeelbenadering.

Concreet zijn deze voorwaarden:

- Organisatorische verbondenheid
- Economische eenheid
- Centrale leiding

Deze voorwaarden kunnen bij een minimum (in)direct belang van meer dan 50% tot de kwalificatie "groep" leiden. Feiten en omstandigheden van een onderneming of concern blijven hierbij bepalend. De economische realiteit vormt het uitgangspunt van de groepsdeelbenadering.

7.2.3 De fiscale grondslagen

Het neutraliteitsbeginsel is in beginsel van toepassing bij de groepsdeelbenadering.

De groepsdeelbenadering kan namelijk onder gelijke omstandigheden als de fiscale eenheid tot stand komen. Mede ingegeven door de concerngedachte van Van Merriënboer en Dijstelbloem, kan op basis van het neutraliteitsbeginsel de groepsdeelbenadering toegepast worden.

Het welvaartsbeginsel streeft naar een optimale welvaart.

Belastingheffing vormt hierbij een beperkende factor. De groepsdeelbenadering gaat een stap verder dan de fiscale eenheid door een concern niet met belastingheffing te confronteren bij de verkoop van een groepsdeel door een moedermaatschappij.

Het welvaartsbeginsel past als één van de uitgangspunten binnen de grondslag van het fiscale eenheid regime. In het verlengde daarvan past dit bij de groepsdeelbenadering.

Hetzelfde geldt voor de toepassing van het buitenkansbeginsel, bij de heffing bij een (ont)voegingsmoment van een fiscale eenheid of groepsdeel.

Wanneer de buitenkans bij daadwerkelijk ontvoeging van lichamen waarin zich een verschoven vermogensbestanddeel bevindt, zich voordoet, is heffing gerechtvaardigd. Een uitzondering hierop wordt gevormd door gebruik te maken van de groepsdeelbenadering bij een opeenvolgende fiscale eenheid.

7.2.4 De group relief

Om te kunnen kwalificeren voor de toepassing van de group relief is ten minste een (on)middellijk verbondenheid van 75% met een groepsvennootschap vereist. In dat geval kunnen de verliezen in een gelijk (boek)jaar overgeheveld worden naar de verbonden lichamen waar winst wordt gerealiseerd. Door deze relatief eenvoudige regeling is het mogelijk om concernvorming fiscaal te faciliteren. Bij de group relief vindt slechts een moment van afrekening plaats bij verschoven vermogensbestanddelen vergelijkbaar met artikel 15ai Vpb. In tegenstelling tot ontvoeging via een opvolgende fiscale eenheid of groepsdeelbenadering, vindt er geen afrekening plaats indien niet langer wordt gekozen voor deelname aan de group relief, tenzij sprake is van verschuiving van vermogensbestanddelen in de zes voorgaande jaren tussen groepsvennootschappen.

Dit komt mede voort uit het zelfstandig belastingplichtig blijven van de groepsvennootschappen.

De group relief is slechts van toepassing op vennootschappen die jaarlijks kunnen kiezen voor de toepassing van de group relief. Daarbij is zij gebaseerd op een lagere bezitseris en faciliteert slechts overheveling van verlies en overheveling van vermogensbestanddelen rekening houdend met een sanctietermijn van 6 jaar. Elk lichaam blijft zelfstandig belastingplichtig gedurende de toepassing van de group reliefregeling. Daarmee is de group reliefregeling een beperktere vorm

van fiscale concernvorming dan de Nederlandse fiscale eenheid maar ook een regeling die minder complex in de uitvoering is.

Doordat de groep relief uitgaat van de zelfstandige belastingplicht van een groepsvennootschap en de groepsdeelbenadering aansluit bij toerekening van resultaat en vermogen van één belastingplichtige, de subholding, is de wijze van behandeling van verliezen fundamenteel anders. Desondanks zijn er overeenkomsten, zoals de behandeling van verschoven vermogensbestanddelen.

De verschillen zitten in de wijze van verliesverrekening waarbij de groep relief vrije toerekening binnen de groepsvennootschappen kent en vindt bij de groepsdeelbenadering verliesverrekening in beginsel niet plaats bij dochtervennootschappen, tenzij sprake is van voorvoegingsverliezen van een dochtermaatschappij.

Voor onderlinge vorderingen en schulden biedt de groep relief geen uitkomst voor de groepsdeelbenadering omdat deze gedurende het bestaan van de toepassing van de groep relief gewaardeerd blijven tegen de waarde in het economische verkeer.

7.3 Aanbevelingen en slot

In deze scriptie is aangegeven dat de groepsdeelbenadering vooralsnog niet is opgenomen in de fiscale wetgeving. Dit maakt naar mijn mening het leerstuk niet minder zinvol ter bestudering. Het begrip groep heeft namelijk enige tijd geleden, via de thincapregeling, zijn intrede gedaan binnen de fiscaliteit.

In de thincapregeling wordt het begrip groep als secundaire toets gehanteerd om te bepalen of sprake is van overfinanciering met vreemd vermogen op concernniveau. Ik stel voor, in navolging van de thincapregeling, om het groepsbegrip binnen het huidige regime fiscale eenheid op te nemen als een secundaire toets van de groepsdeelbenadering.

De primaire toets van de groepsdeelbenadering bestaat uit het voldoen aan de huidige voorwaarden van de fiscale eenheid, met een eventueel gewijzigd bezitspercentage, zoals hierna vermeld. Bij de secundaire toets doel ik op de situatie dat wordt voldaan aan de voorwaarden van een opeenvolgende fiscale eenheid.

Deze variant op de aansluitende fiscale eenheid, bestond voor het huidige fiscale eenheid regime uit 2003. Bij de thincapregeling wordt namelijk eveneens beoordeeld in hoeverre sprake is van concernvorming door middel van het begrip groep. Derhalve kan het bij de groepsdeelbenadering een mogelijkheid zijn om bij een opvolgende fiscale eenheid het groepsbegrip leidend te laten zijn boven de bezitseis om de faciliteiten van de fiscale eenheid alsnog toe te kennen.

Het lijkt me echter zinvol gelet op de ontwikkelingen bij de CCCTB en de groep reliefregeling het aandelenbezit voor de fiscale eenheid niet langer op 95% te stellen maar overeenkomstig de genoemde regeling te verlagen naar 75%. Vervolgens dient bij een opvolgende fiscale eenheid

getoetst te worden of daarbij sprake is van een groep overeenkomstig het jaarrekeningenrecht. Indien hieraan voldaan is kan een opeenvolgende fiscale eenheid ontstaan op basis van de groepsdeelbenadering.

Zowel de CCCTB als de group relief hanteren volledige toerekening of consolidatie bij een bezitseeis van 75%. Dit criterium kan een nieuwe norm zijn voor de (opvolgende) fiscale eenheid.

Door de groepsdeelbenadering onder de werking van het huidige fiscale eenheid regime te gebruiken wordt de oorspronkelijke gedachte voor de introductie van de fiscale eenheid, de concernvorming, niet verstoord.

Ik ben van mening dat het juist een zinvolle aanvulling kan zijn, mede gelet op de financieel economische situatie waarin de wereldeconomie op dit moment verkeert.

Als op enig moment een dochtermaatschappij wordt ontvoegd uit een fiscale eenheid, treedt normaliter een heffingsmoment op voor zover voldaan is aan één van de voorwaarden van de anti-misbruikbepalingen. Door de groepsdeelbenadering te hanteren, waarbij gekeken wordt of er sprake is van een groep, kan een opeenvolgende fiscale eenheid worden gebruikt om te voorkomen dat anti-misbruikbepalingen in werking treden.

Ik ben van mening dat door de toevoeging van de groepsdeelbenadering recht wordt gedaan aan concernvorming waarvoor de fiscale eenheid eveneens in het leven is geroepen.

Door de groepsdeelbenadering wordt recht gedaan aan de economische realiteit waarmee ondernemingen te maken hebben. Het begrip groep kan onder het huidige fiscale eenheid regime opgenomen worden. Door een verlaagde 75%-bezitseeis van de fiscale eenheid te gebruiken bij de groepsdeelbenadering, wordt automatisch voldaan aan het meerderheidsbelang van het begrip groep.

Ik merk op dat Van Merriënboer reeds in 1992 in het WFR het volgende schreef:

“In het Europese recht worden de faciliteiten om verliezen van tot een concern behorende verhoudingen door middel van richtlijnen verruimd... De Europese ontwikkelingen vormen een impuls om ook in nationale verhoudingen de faciliteiten te verruimen.”

Naar mijn mening heeft er in dit opzicht vooralsnog geen wijziging plaatsgevonden.

De CCCTB lijkt echter een nieuwe impuls te zijn, welke voor een ommekeer ten aanzien van de (fiscale) behandeling van een concern kan gaan zorgen.

Wanneer van de huidige bezitseeis wordt afgeweken is het de vraag of dan nog sprake is van een fiscale eenheid. Ik denk dat een alternatieve variant van de fiscale eenheid met een lager bezitspercentage een mogelijkheid kan bieden. De UK group reliefregeling is een goed voorbeeld van de fiscale behandeling van een groep waarin een lagere bezitseeis wordt gehanteerd voor de groepsvennootschappen. Gelet op de parlementaire geschiedenis van de herziening

van het huidige regime bestaat op dit moment voor een verzwakt regime met een lager bezitspercentage voor de groepsdeelbenadering geen mogelijkheid.

Ik vind dat de groepsdeelbenadering bestaansrecht heeft als voldaan is aan de, eventueel te wijzigen, voorwaarden van de fiscale eenheid. Het verlagen van de aandelenbezitser voor de fiscale eenheid of subholding hoeft geen belemmering te zijn om de volledige consolidatie zoals in het huidige systeem te handhaven.

Het is naar mijn mening aan te bevelen dat de staatssecretaris kijkt naar de economische realiteit waarin het begrip groep zijn intrede heeft gedaan in de fiscaliteit.

De groepsdeelbenadering kan een zinvolle aanvulling zijn binnen het huidige regime fiscale eenheid.

Slot

Recapitulerend concludeer ik dat eerder het huidige fiscale eenheid regime van verschillende zijden is bekritiseerd. De toenmalige staatssecretaris wees de discussie van de hand ten aanzien van een verzwakt regime of het anderszins wijzigen van de behandeling van een groep omdat dat op het betreffende moment niet ter discussie stond. De groepsdeelbenadering kan een constructieve bijdrage leveren bij de herstructurering van een onderneming, indien en voor zover dit in het kader van concernvorming en/of normale bedrijfsuitoefening gebeurt.

Bij de introductie van de groepsdeelbenadering kan naar mijn mening de volledige consolidatie in stand blijven, de regeling conform art 15ai Vpb met het doorschuiven naar de subholding slechts in stand blijven bij vervreemding van het groepsdeel, en de verliesverrekening ongewijzigd te laten.

Het knelpunt van de onderlinge vorderingen en schulden dient naar het groepsdeel verschoven te worden tot het moment van ontvoeging.

Op dit moment is concernvorming binnen Europa, in de vorm van de grondslagen voor de CCCTB, in ontwikkeling. Ik hoop dat de staatssecretaris, gevoed door deze ontwikkelingen, voldoende aanleiding ziet om het huidige fiscale eenheid regime kritisch te bekijken en met name het gebruik van de groepsdeelbenadering een kans gunt.

Literatuurlijst

Boeken

- Bartman, S.M., *Inleiding concernrecht*, Samson H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan de Rijn, 1986;
- Bartman, S.M. en Dorresteyn, A.F.M., *Van het concern*, vijfde druk, Kluwer, Deventer, 2003;
- Beckman, H., Tas, L.G., van der en Zanden, P.M., van der, *Preadvies van de vereniging "Handelsrecht" 2003*, Kluwer, Deventer, 2003;
- Beckman, H., Brink, H.L., Krens F., Leeuwerik, J.F. en Schouwenburg, C.T., *Consolidatiewet en jaarrekening*, Nivra geschrift, nummer 51, Kluwer, Deventer, 1989;
- Beckman, H. en Bindenga, A.J., *Het nieuwe jaarrekeningenrecht, Titel 9 Boek 2 BW*, twaalfde herziene druk, Kluwer, Deventer, 1994;
- Boer, J., den, Strik, S.A.W.J. en Vries, N.H., de, *Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting*, Bijgewerkt t/m februari 2009;
- Bramwell, R., *Taxation of Companies & Company reconstructions*, Sweet & Maxwell, London, 2006;
- Brink, H.L., Monografiën Externe Verslaggeving, *Deelnemingen in de vennootschappelijk en de geconsolideerde jaarrekening*, DELWEL, 's-Gravenhage, 1995;
- Dorresteyn, A.F.M., *Rechtspersonen*, De Groene Serie Privaatrecht, Boek 2 BW, bijgewerkt t/m 01-01-2008;
- Foreman, A. en Taylor, D. *Business Tax an Law Handbook*, Allied, Dunbar Assurance, London, 1995;
- Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, *No. 199 en 200 Fiscale eenheid, Rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing van concerns volgens artikel 15 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969*, Kluwer, Deventer, 1995;
- Geld, J.A.G., van der, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Fiscale studieserie FED, nr. 31, vierde herziene druk, Kluwer, Deventer, 2008;
- Gijlswijk, M.J.A.M., van, *De fiscale eenheid*, Fiscale actualiteiten FED, nr. 51, Kluwer, Deventer, 2004;
- Hancock, D., *An Introduction to Taxation*, Chapman & Hall, First edition, London, 1994;
- Hofstra, H.J., *Inleiding to het Nederlandse belastingrecht*, achtste druk, bewerkt door Niessen, R.E.C.M., Kluwer, Deventer, 2002;
- Hyland, M. en Walton, K., *Tolley's Corporation Tax, 2007-08*, LexisNexis, London, 2007;
- Kampschöer, G.W.J.M., Pancham, S.R. en Roos, I., de, *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, Fiscale brochures FED, Kluwer, Deventer, 2003;
- Kok, Q.W.J.C.H., *De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, SDU Fiscale & financiële uitgevers, Amersfoort, 2005;
- Langen, W.J., de, *Grondbeginselen van ons belastingstelsel*, Samson, Alphen aan de Rijn, 1950;
- Maisto, G., *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, EU and International Tax Law Series, volume 4, IBFD, Amsterdam, 2008;

- Marseille, H., *Ontwikkelingen in de Financiële Verslaggeving, Grondslagen & Praktijk*, Kluwer, Deventer, 1989;
- Nieuwenhuis, J.H., Stolker, C.J.J.M. en Vlak, W.L., *Burgerlijk Wetboek, Tekst & Commentaar*, vierde druk, Kluwer, Deventer, 2001;
- Rijks, K., *Het instituut van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, zesde druk, Uitgeverij FED BV, Deventer, 1996;
- Rayney, P. *Group tax planning & Company reorganisations*, Accountancy books, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1996;
- Rayney, P., *Practical Corporation Tax Manual*, the institute of Chartered Accountants in England and Wales, ABG Professional Information, London, 2001;
- Snel, F.P.J., *Van Moeders en dochters*, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks 04, Bijgewerkt t/m 1 april 2005;
- Slagter, W.J., *Compendium voor het jaarrekeningenrecht*, achtste druk, Kluwer, Deventer, 2005;
- Tax Memo, 2005-2006, FL Memo Ltd., London.
- Tolley's Tax Planning, 2006-07, *Volume one*, LexisNexis, London, 2006;
- Verstraaten, R.T.G., *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen*, Kluwer, Deventer, 1997;
- Vries, N.H., de, en Vries, R.J., de, Studenteneditie 2006-2007, *Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2006;
- Vries, R.J., de, *De samenloop van concernbepalingen in de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 1995;
- Vries, R.J., de, *Anti-ontgaansbepalingen inzake de verbreking van een fiscale eenheid*, tweede geheel herziene druk, Fiscale Monografiën nr. 74, Kluwer, Deventer, 2001;
- Westbroek, W., *Zijn wettelijke bepalingen gewenst in verband met concernverhoudingen*, Tjeenk Willink, Zwolle; 1969.

Artikelen

- Bater, P., European Taxation Base, bron: www.ibfd.org, Groups of companies, bijgewerkt tot en met 15 oktober 2007 (geraadpleegd op 29 april 2008);
- Beckman, H., "Geconsolideerde jaarrekening: consolidatieplicht en –kring", *Tijdschrift Ondernemingsrecht*, Aflevering 2006-10-11;
- Berg, S., van den en Sonderen, J.C.M., van, "Herziening regime fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting", *Tijdschrift Ondernemingsrecht 2003-1*, blz. 8–19;
- Bongers, E. en Paardekooper, W.A., "Fiscale eenheidsregime geconsolideerd", *Tijdschrift Ondernemingsrecht*, Aflevering 2000-2;
- Böhmer, R.W. en Streek, J.L., van de, Verslag van de Fiscale conferentie "Herziening regime fiscale eenheid", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2003/421;
- Burgers, I.J.J., "Group taxation, International Fiscal Association", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2005/211;
- Blokland, T., "Fiscaliteit bij vervreemding van een concerndeel", *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 1992/38;

- Buur, M.H.J. en Koopman, R.J., "Formele aspecten van het herziene regime fiscale eenheid", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2000/98;
- Douma, S. en Naumburg, C., "Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?", *European Taxation*, IBFD, Amsterdam, February 2006;
- Erasmus - Koen, M., De Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): Mogelijke elementen van het toerekeningsmechanisme, *Weekblad Fiscaal Recht*, 6776, 6 november 2008;
- Endres, D., "The Concept of Group Taxation: A Global Overview", *Intertax*, Volume 31, Issue 10, Kluwer, Deventer, 2003;
- Fichardt, L., "The UK Group Actions – An Update", *European Taxation*, IBFD, Amsterdam, February 2006;
- Geld, J.A.G., van der, "Elk nadeel hep zijn voordeel", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2003/447;
- Finkensieper, J.M.F., "Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting", *Weekblad Fiscaal Recht*, 1989/346;
- Hanema, D.M., "Group treatment: viersystemen met elkaar vergeleken", *Forfaitair*, 193, april 2009;
- Hofman, A.W., "Verrekening van voorvoegingsverliezen in het nieuwe fiscale-eenheidsregime", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2006/519;
- Heithuis, E.J.W., "Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting", *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht*, 2001/287;
- Kavelaars, P. en Smittenberg, R.A.H., "Het groepsbegrip in de thincapregeling", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2004/165;
- Kampschöer, G.W.J.M., "Fictieve winsttoerekening in het kader van de fiscale eenheid", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2003/617;
- Kampschöer, G.W.J.M., De recente onbekende en onnavolgbare wijziging van de thincapregeling", *Weekblad Fiscaal Recht*, 6787, 6 november 2008;
- Kemmeren, E.C.C.M., "Zicht op fiscale wetgeving", *Weekblad Fiscaal Recht*, 1991/1615;
- Kok, Q.W.J.C.H., "De zestiende standaardvoorwaarde herzien", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2001/1535;
- Kok, Q.W.J.C.H., "Het herziene regime fiscale eenheid en verliesverrekening over het ontvoegingstijdstip", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2003/985;
- Kok, Q.W.J.C.H., "Promovendus aan het woord", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2005/1650;
- Kok, Q.W.J.C.H., "Pleidooi voor het opnemen van een groepsdeelbepaling in het regime fiscale eenheid", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2005/6611, blz. 207-210;
- Krol, A.N., "Consolidatie onder geldend en komend recht (IAS en Titel 9 Boek 2 BW)", *Tijdschrift Ondernemingsrecht*, Aflevering 2004-16;
- Merriënboer, F.M.A.M., van, "Het groepsdeel in de regeling van de fiscale eenheid", *Weekblad Fiscaal Recht*, 1992/717;
- Nijkeuter, E., "Marks & Spencer II returns: ontwikkelingen op het gebied van grensoverschrijdende verliesverrekening", *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 2007/06;

- Post, D.R., "Vraagpunten rondom een fiscale eenheid met een nieuw opgerichte dochtermaatschappij: wanneer houdt het denken op?", *Weekblad Fiscaal Recht*, 2006/1131;
- Roos, I., de en Vries, R.J., de, "Recente ontwikkelingen rondom het nieuwe fiscale eenheidsregime", *FED*, 2002/692.
- Soest, A.J., van, boekbespreking door mr. P. den Boer, *De regeling van de fiscale eenheid inde vennootschapsbelasting (Art. 15 Vpb)*, FED 1985/45, FED, Deventer, 1983;
- Stoop, A., "Artikel 27 Besluit op de Winstbelasting en een kwijnende dochter", *Weekblad Fiscaal Recht*, 1967/542;
- Sonderen, J.C.M. van, en Brink, W., "Vorderingen/schuldverhoudingen binnen fiscale eenheid", *Weekblad Fiscaal Recht*, 1991/811;
- Snel, F.P.J., "Werken aan fiscaal concernrecht", *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 2005/349;
- Tieskens, R.W., "Herziening komt zo: formeelrechtelijke tekortkomingen van art. 15 Wet Vpb 1969", *Weekblad Fiscaal Recht*, 1996/132;
- Timmerman, L., "Harmonisatie van het vennootschaps- en effectenrecht via het concernrecht", *Tijdschrift Ondernemingsrecht*, Aflevering 1999-4;
- Verburg, J., "Fiscale faciliteiten bij interne reorganisaties van naamloze en besloten vennootschappen", door mr. H.G.M. Dijkstra, *Fiscale monografieën nr. 37*, Kluwer, Deventer, 1984", *FED*, 1986/738;
- Vries, R.J., de, "Voorgestelde fiscale eenheidsregime voor- en achteruitgang", *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht*, 2000/6;
- Wel, F., van der, "Fiscale eenheid, groep en jaarrekening", *Weekblad Fiscaal Recht*, 1989, 5860, 16 maart 1989;
- Whitehead, S., "All in the Timing", *Taxation*, LexisNexis, London, March 2007;
- Wisselink, M.A., "Fiscale ethiek in beweging. Poging tot begripsvorming", *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 2001/132;
- Zuidgeest, R.N.F., "Flexibel BV-recht en "verbondenheid in het belastingrecht: buigen of barsten?", *Weekblad Fiscaal Recht*, 6739, 1 november 2007.

Overige juridische bronnen

- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2002, Stb. 2006, 685;
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 januari 2003, nr. CPP 2003/46M, BNB 2003/134;
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 22 september 2004, nr. CPP 2004/812M, Vakstudie Nieuws, 2004/52.9;
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 3 oktober 2004, nr. CPP2004/1113M, Vakstudie Nieuws, 2004/54.14;
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 3 oktober 2004, nr. CPP 2004/1114M, BNB 2005/16;
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 februari 2005, nr. CPP 2004/2183M, Vakstudie Nieuws, 2005/12.19;

- Brief Staatssecretaris van Financiën, 3 november 1986, nr. 086-3079, Vakstudie Nieuws 1986/2421;
- Conclusie A-G Wattel, 4 juli 2007, nr. 43 484, Vakstudie Nieuws 2007/47.16;
- Kamerstukken II 1968-1969, 6 000, nr. 25;
- Kamerstukken II 1999-2000, 26 854, A;
- Kamerstukken II 1999-2000, 26 854, nr. 3;
- Kamerstukken II 1999-2000, 26 854, nr. 5;
- Kamerstukken II 2000-2001, 26 854, nr. 6;
- Kamerstukken II 2000-2001, 26 854, nr. 7;
- Kamerstukken II 2000-2001, 26 854, nr. 8, Vakstudie Nieuws, 2001/45.19;
- Kamerstukken I 2002-2003, 26 854, nr. 45;
- Kamerstukken I 2002-2003, 26 854, nr. 45a;
- Kamerstukken II 2002-2003, 28 608, nr. 3;
- Kamerstukken II 2008-2009, 31 704, nr. 8;
- Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, Wet van 10 november 1988, 517;
- Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, Wet van 11 december 2002, 618;
- Wet van 10 november 1988, Stb., 517;

Jurisprudentieregister

Jurisprudentie van de Hoge Raad

- Hoge Raad 27 april 1988, nr. 24 266, BNB 1988/220;
- Hoge Raad 10 januari 2001, nr. 36 109, BNB 2001/254;
- Hoge Raad 21 maart 2001, nr. 35 425, FED 2001/343;
- Hoge Raad 14 november 2003, nr. 37 503, BNB 2004/161;
- Hoge Raad, 25 november 2005, nr. 41 399, Vakstudie Nieuws, 2005/59.13
- Hoge Raad 13 januari 2006, nr. 41 799, BNB 2007/87;

Jurisprudentie van de Gerechtshoven

- Gerechtshof Amsterdam, 30 juni 2004, nr. 02/728230, Vakstudie Nieuws 2004/59.13;

Jurisprudentie van Rechtbanken

- Rechtbank Arnhem MK, 7 juli 2006, nr. 05/4260, Vakstudie Nieuws 2006/38.13;
- Rechtbank Haarlem, MK, 7 februari 2008, nr. AWB 07/4201, V-N 2008/34.16.