

**Beantwoording vraag kennisgroep Fusies en Fiscale Eenheid**

Nummer vraag	
Datum	12 juni 2020
Documenten	
Verkorte omschrijving vraag	<ul style="list-style-type: none"><li>• C(xxx) is een door D(xxx), in het begin van deze eeuw, ontwikkeld platform waarop informatie kan worden uitgewisseld. Het wordt vooral gebruikt in de dienstverlening in het MKB-segment.</li><li>• De ontwikkeling van C(xxx) vond plaats in D(xxx) [67 Awr] BV, en vanaf [67 Awr] in een aparte BV, aanvankelijk genaamd D(xxx) [67 Awr] BV en later genaamd C(xxx) BV.</li><li>• Op [67 Awr] is besloten, in het kader van de toen heersende gedachte van [67 Awr] dienstverlening om C(xxx) BV te fuseren in D(xxx) [67 Awr] BV, met ingangsdatum van [67 Awr].</li><li>• Met ingang van [67 Awr] heeft men besloten om de [67 Awr] activiteiten in D(xxx) [67 Awr] BV af te zonderen. Zo is de [67 Awr] praktijk overgedragen aan een aparte vennootschap, en is het C(xxx)-platform ook weer afgezonderd in een aparte BV, D(xxx) Management [67 Awr] BV, die direct daarna hernoemd is in C(xxx) BV.</li></ul> <p>Deze herstructurering was met name ingegeven door de Autoriteit Financiële Markten (AFM)-regelgeving. Die verplichtte (op straffe van het intrekken van de vergunning voor het uitvoeren van [67 Awr]) geen andere diensten of werkzaamheden te verrichten in D(xxx) [67 Awr] BV. Daarnaast was de [67 Awr] regeling voor [67 Awr] van kracht. D(xxx) was van oordeel dat eventuele gevolgen die samen zouden kunnen hangen met de genoemde regeling eveneens geïsoleerd binnen D(xxx) [67 Awr] BV dienden te worden aangehouden en geen invloed mochten hebben op de doorontwikkeling van het C(xxx)-platform.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• De overdracht van de C(xxx)-praktijk heeft plaatsgevonden binnen fiscale eenheid aan een lege vennootschap, D(xxx) [67 Awr] BV ("uitzak"). De overdracht heeft plaatsgevonden tegen boekwaarde en is in rekening-courant verrekend.</li><li>• De verkoop van C(xxx) (aan een derde) heeft plaatsgevonden in [67 Awr] (na drie jaar, maar wel binnen 6 jaar na overdrachtstijdstip binnen fiscale eenheid).</li></ul> <p><b>Vraag (vraagsteller):</b> Onder het gegeven dat in casu (naar mag worden aangenomen) sprake is van een overdracht van "een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming" en gelet op het feit dat deze overdracht tegen boekwaarde heeft plaatsgevonden en in rekening-courant is afgewikkeld – derhalve <b>niet</b> heeft plaatsgevonden tegen "uitreiking door de overnemer van eigen aandelen" in de zin van de (uitzonderings-)bepaling van het derde lid, onderdeel b van art. 15ai Wet VPB 1969, wordt door de belastingplichtige de vraag opgeworpen of desalniettemin (onder de door hem aangedragen gronden) de verkorte sanctietermijn (driejaarstermijn) van de genoemde uitzonderingsbepaling kan worden ingeroepen?</p>

<p>Schematische weergave</p>	
<p>Antwoord</p>	<p>De verkorte sanctietermijn van artikel 15ai, derde lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 kan in onderhavige casus niet worden toegepast. Het is een harde eis (met één uitzondering opgenomen in het besluit fiscale eenheid van 14 december 2010, onderdeel 9.2) dat aandelen worden uitgegeven. In onderhavige casus is dit niet gebeurd. Derhalve is de sanctietermijn van zes jaren in onderhavige casus onverminderd van toepassing.</p>

Onderbouwing	<p>Eén van de grote voordelen van de fiscale eenheid is dat vermogensbestanddelen van de ene naar de andere maatschappij kunnen worden overgedragen, zonder dat dit tot heffing leidt. De boekwaarde op de fiscale eenheidsbalans wijzigt immers niet. Een dergelijk gevolg wordt echter alleen gewenst geoordeeld, als de fiscale eenheid een zekere duurzaamheid heeft. Het wordt ongewenst geoordeeld als de fiscale eenheid slechts voor korte tijd wordt aangegaan om binnen fiscale eenheid belastingvrij een reorganisatie door te voeren. In dat licht strekt art. 15ai ertoe om aan een overdracht binnen fiscale eenheid alsnog dezelfde fiscale gevolgen te verbinden als aan een overdracht buiten fiscale eenheid, indien ofwel de overnemer of de overdrager relatief korte tijd na de overdracht wordt ontvoegd. Met betrekking tot die overdracht wordt het bestaan van de fiscale eenheid dus in feite met terugwerkende kracht genegeerd. De ratio van art. 15ai is tweeledig:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• voorkomen dat de fiscale eenheid slechts voor een korte periode wordt aangegaan, met als enig doel een onbelaste vermogensoverdracht te doen plaatsvinden;</li> <li>• voorkomen dat overdrachtswinst die binnen fiscale eenheid is behaald, omgevormd wordt tot een vrijgesteld deelnemingsvoordeel.</li> </ul> <p>Voor de toepassing van artikel 15 ai Wet VPB 1969 moet aan de volgende twee vereisten worden voldaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Binnen fiscale eenheid is een vermogensbestanddeel overgedragen waarvan de waarde in het economische verkeer op het moment van de overdracht hoger was dan de boekwaarde;</li> <li>• De fiscale eenheid eindigt ten aanzien van ofwel de overdragende ofwel de overnemende maatschappij.</li> </ul> <p>In het derde lid van art. 15ai Wet VPB 1969 is opgenomen wanneer de sanctie achterwege blijft:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• als de overdracht heeft plaatsgevonden in het kader van een bij de aard en omvang van de overdrager en overnemer passende normale bedrijfsuitoefening;</li> <li>• als het de overdracht van een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming betreft <u>tegen uitreiking van aandelen</u> en de ontvoeging meer dan drie kalenderjaren (36 maanden) na de overdracht plaatsvindt;</li> <li>• als tussen de overdracht van het vermogensbestanddeel en de ontvoeging meer dan zes kalenderjaren (72 maanden) zijn verstreken.</li> </ul> <p>In onderhavige casus is - gelet op het feitencomplex - in beginsel de (antimisbuik-)bepaling van art. 15ai van toepassing. Immers, in casu heeft een overdracht van de C(xxx)-activiteiten binnen fiscale eenheid plaatsgevonden en na het tijdstip van de overdracht tot het moment van ontvoeging van de overnemer (door vervreemding van de aandelen in de overnemer aan een derde) zijn <u>geen</u> zes kalenderjaren verstreken.</p> <p>Voorts gaat het in onderhavige casus dan om de vraag of de verkorte sanctietermijn van art. 15ai, derde lid, onderdeel b van toepassing is (hier doet belastingplichtige een beroep op). Meer specifiek de vraag of de verkorte sanctietermijn kan worden ingeroepen, indien de overdracht van een (zelfstandig onderdeel van) een onderneming tegen boekwaarde heeft plaatsgevonden en in rekening-courant is afgewikkeld (en dus zonder uitreiking van aandelen heeft plaatsgevonden).</p>
--------------	---

	<p><i>Kunnen de C activiteiten worden gezien als een zelfstandig deel van een onderneming?</i></p> <p>Gezien de aangedragen feiten, lijkt het erop dat aangenomen mag worden dat de C activiteiten kunnen worden beschouwd als een zelfstandig deel van een onderneming.</p> <p>Vervolg vraag die dan opkomt; kan de verkorte sanctietermijn worden ingeroepen, indien de overdracht van een (zelfstandig onderdeel van) een onderneming tegen boekwaarde heeft plaatsgevonden en in rekening-courant is afgewikkeld? En dus géén uitreiking van aandelen heeft plaatsgevonden?</p> <p>In de wetsgeschiedenis is hierover het navolgende opgemerkt:</p> <p><i>"Voor de overdracht van een (zelfstandig onderdeel) van een onderneming bedraagt, op basis van goedkeurend beleid, de huidige sanctietermijn 3 jaar. Deze termijnverkortung blijft ook onder het nieuwe regime gehandhaafd. Wel wordt daarbij uitdrukkelijk als voorwaarde gesteld dat de overdracht uitsluitend plaatsvindt tegen uitreiking van eigen aandelen van de overdrager."</i> (Kamerstukken, vergaderjaar 1999–2000, 26 854, nr. 3, pagina 20)</p> <p><i>"De eerste situatie, opgenomen in onderdeel b, ziet een overdracht die heeft plaatsgevonden in het kader van de overdracht van een onderneming of zelfstandig onderdeel van een onderneming. In dat geval vervalt de sanctie indien na de overdracht meer dan drie kalenderjaren zijn verstreken. Hiermee wordt de goedkeuring op dit punt zoals opgenomen in punt 9.1. van de toelichting op de standaardvoorwaarden, wettelijk verankerd. Gelet op het feit dat deze goedkeuring als achtergrond had dat dergelijke overdrachten ook zouden hebben kunnen plaatsvinden met toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet wordt daarbij als aanvullende vereiste gesteld dat de overdracht uitsluitend heeft plaatsgevonden tegen uitreiking door de overnemer van eigen aandelen."</i> (Kamerstukken, vergaderjaar 1999–2000, 26 854, nr. 3, pagina 48)</p> <p><i>"(...) Indien er binnen fiscale eenheid een overdracht van een (zelfstandig deel van een) onderneming plaatsvindt, vindt dus geen afrekening plaats. Indien de fiscale eenheid slechts korte tijd (minder dan drie jaar) na deze overdracht in stand blijft, vindt op grond van artikel 15ai een herwaardering van de overgedragen vermogensbestanddelen plaats."</i> (Kamerstukken, vergaderjaar 2000–2001, 26 854, nr. 6, pagina 30)</p> <p><i>"De leden van de fracties van de PvdA en D66 vragen of de eis dat er sprake moet zijn van uitreiking van eigen aandelen in artikel 15ai, tweede lid, onderdeel b, wel nodig is bij de overdracht van een onderneming van een dochtermaatschappij aan een moedermaatschappij of tussen twee zustermaatschappijen. Door de eis te stellen dat er sprake moet zijn van een overdracht van een onderneming tegen uitreiking van aandelen wordt zo dicht mogelijk aangesloten bij de tekst van artikel 14. Tevens wordt met de gestelde eis tot uitdrukking gebracht dat er geen sprake kan zijn van een overdracht tegen creditering. Een overdracht van een dochtermaatschappij aan een moedermaatschappij of tussen twee zustermaatschappijen zonder uitreiking van aandelen, valt niet onder de reikwijdte van artikel 14 waarin de fiscale begeleiding van de bedrijfsfusie is opgenomen."</i> (Kamerstukken, vergaderjaar 2000–2001, 26854, nr. 6, pagina 39)</p>
--	---

"De Orde vraagt in punt 16g van zijn commentaar of de verkorte sanctietermijn van artikel 15ai, tweede lid, onderdeel b, ook kan gelden indien een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming als informele kapitaalstorting wordt ingebracht in een dochtermaatschappij.

Bij een informele kapitaalbreng doet zich per definitie geen uitreiking van aandelen voor. De regeling is dan dus niet van toepassing. Voor de verdere beantwoording van de vraag verwijs ik naar de vraag van de leden van de PvdA-fractie en de leden van D66 ter zake."

(kamerstukken, vergaderjaar 2000–2001, 26854, nr. 6, pagina 40)

Gebleken is evenwel dat de staatssecretaris in de uitvoeringspraktijk niet onverkort wenst vast te houden aan de 'uitgifte van aandelen'-eis. In het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, onderdeel 9.2, heeft de staatssecretaris van Financiën een versoepeling aangebracht voor een juridische fusie binnen fiscale eenheid. Het betreft hier een bijzondere situatie waarin er civielrechtelijk geen noodzaak bestaat om aandelen uit te geven. Voor deze situatie wilde de staatssecretaris een uitzondering maken op de regel dat de verkorte sanctietermijn – gelet op de duidelijke wettekst – een uitreiking van aandelen vereist.

Mede gelet op de wetsgeschiedenis en alle feiten en omstandigheden komt de KG tot geen andere conclusie dan dat de verkorte sanctietermijn van drie jaren als genoemd in artikel 15ai, derde lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 in onderhavige casus niet kan worden toegepast. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat uitreiking van aandelen een harde eis is. Hierop is één uitzondering gemaakt welke is opgenomen in het besluit fiscale eenheid van 14 december 2010. Van een uitzondering als genoemd in dit besluit is in onderhavige casus geen sprake. Derhalve kan hier niet met succes een beroep op worden gedaan.

Artikel 15ai, derde lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 biedt overigens ook geen mogelijkheid tot tegenbewijs (zoals dat bij de bedrijfsfusiefaciliteit van art. 14 Wet VPB wel het geval is). Dat er eventuele zakelijke overwegingen aan de overdracht ten grondslag liggen, doet bij de sanctiebepaling van art. 15ai derhalve niet terzake.<sup>1</sup> Dat het separeren van het C(xxx)-platform <sup>67 Awr</sup> was ingegeven door de gewijzigde <sup>67 Awr</sup> regelgeving | <sup>67 Awr</sup> dan wel de introductie van de <sup>67 Awr</sup> regeling (en dus geen fiscale redenen) is daarom niet relevant voor de beoordeling van de toepassing van artikel 15ai Wet VPB. Ook is voor de toepassing van de verkorte sanctietermijn van art. 15ai, derde lid, onderdeel b Wet VPB niet van belang dat de belastingplichtige destijds niet de bedoeling heeft gehad het C(xxx)-platform aan een derde te vervreemden. Art. 15ai is daarmee een vrij rigide antimisbruikbepaling die in bepaalde gevallen vrij onbillijk kan uitpakken, maar zoals hiervoor aangegeven is dit door de wetgever beoogd.

<sup>1</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 26 854, nr. 6, pagina 38.