

AANTEKENING

MR. G.F. BOULOGNE¹

Belanghebbende vormt sinds 31 maart 1998 een fiscale eenheid met B BV. Op diezelfde datum stort belanghebbende via een bedrijfsfusie haar onderneming in B BV. Op 4 december 2010 verkoopt belanghebbende ongeveer eenderde van de aandelen B BV aan C BV. Als gevolg van de verkoop verbreekt de fiscale eenheid en stelt de inspecteur dat de zestiende standaardvoorwaarde² in werking treedt omdat als gevolg van de bedrijfsfusie bedrijfsmiddelen met stille reserves zijn overgedragen aan B BV. In verband hiermee wordt een navorderingsaanslag opgelegd ten bedrage van de herwaarderingswinst.

In het eerste cassatiemiddel stelt belastingplichtige dat de zestiende standaardvoorwaarde in strijd is met de EU-fusierichtlijn: de inbreng van de onderneming in B BV zou kwalificeren als een bedrijfsfusie in de zin van art. 2, eerste lid, onderdeel c, EU-fusierichtlijn en het (gedeeltelijk) terugnemen van de fusiefaciliteit zou in strijd komen met de EU-fusierichtlijn. De Hoge Raad beslist dat dit middel faalt. In r.o. 3.3.3. verwijst de Hoge Raad naar HR 4 februari 1998, nr. 30 074, FED 1998/88, waarin hij besliste dat de fusiefaciliteit van art. 14b Wet VPB 1969 voor situaties die onder de EU-fusierichtlijn vallen en interne situaties die daar niet onder vallen op identieke wijze moesten worden uitgelegd omdat deze op 'nauwkeurig identieke wijze' in art. 14b Wet VPB 1969 waren geregeld. Echter, in het onderhavige geval worden de gevolgen van de bedrijfsfusie en de latere aandelenverkoop geregeld door art. 15 Wet VPB 1969 en dus slaagt het beroep op de met de EU-fusierichtlijn overeenkomende bepalingen van art. 14b Wet VPB 1969 niet. De Hoge Raad oefent de in het arrest-*Dzodzi*³ aangehaalde bevoegdheid uit om te bepalen welke voorwaarden of grenzen de nationale wetgever heeft gesteld aan de toepassing van bepalingen van EU-recht op zuiver interne situaties. Het oordeel is in lijn met par. 6.22 van de conclusie van A-G Wattel in deze zaak dat 'voor zijn [belastingplichtige, GFB] wens om de Gemeenschapsrechtelijke regeling die alleen op grensoverschrijdende gevallen ziet onverplicht ook op niet-bestreden interne gevallen toe te passen (...) ondubbelzinnige en overtuigende aanwijzingen moeten bestaan', welke aanwijzingen volgens de advocaat-generaal in casu niet bestaan.

Na dit arrest blijft een ongerijmdheid in stand, dat binnen het fiscale-eenheidsregime fusies kunnen plaatsvinden waarop de EU-fusierichtlijn in het ene geval wél en in het andere geval niet van toepassing is. Een voorbeeld van een fusie binnen het fiscale-eenheidsregime waarop de EU-fusierichtlijn van toepassing is, is een bedrijfsfusie tussen een BV (moedermaatschappij) en een in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij die in Nederland een onderneming drijft door middel van een vaste inrichting.⁴ Een ander voorbeeld is een bedrijfsfusie tussen een in Nederland gevestigde, naar Frans recht opgericht SA (moedermaatschappij) en een BV (dochtermaatschappij). Bij beide bedrijfsfusies zijn vennootschappen van twee of meer lidstaten betrokken (art. 1, onderdeel a, jo. art. 3, EU-fusierichtlijn). Een voorbeeld van een fusie waarop de EU-fusierichtlijn niet van toepassing is, is een bedrijfsfusie tussen twee BV's (moeder- en dochtermaatschappij). Ik citeer uit de toelichting bij het eerste cassatiemiddel: 'a. dus ontstaat er bij een bedrijfsfusie binnen een fiscale eenheid een ongelijke behandeling tussen zuiver nationale en communautaire situaties. In communautaire situaties kan de toepassing van standaardvoorwaarde 16 worden bestreden met een beroep op art. 11 (het huidige art. 15, GFB)

- 1 Mr. G.F. Boulogne is verbonden aan PwC en aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Hij verricht promotieonderzoek naar de tekortkomingen in de EU-fusierichtlijn.
- 2 Het huidige art. 15a Wet VPB 1969.
- 3 HvJ EG 18 oktober 1990, zaak C-297/88 en zaak C-197/89, *Dzodzi*.
- 4 De dochtermaatschappij zal op grond van art. 15, vierde lid, Wet VPB 1969 als dochtermaatschappij – voor wat betreft haar in Nederland aanwezige vaste inrichting – in de fiscale eenheid worden opgenomen.

Fusierichtlijn. Standaardvoorwaarde 16 vindt dan ingevolge Hoofdstuk 9 Toelichting standaardvoorwaarden art. 15 VPB en art. 11 Fusierichtlijn slechts toepassing bij een verbreking van een fiscale eenheid binnen drie jaar (zie art. 15ai, derde lid, onderdeel b, Wet VPB 1969) na de overdracht indien de inbreng als hoofddoel of een van de hoofddoelen heeft belastingfraude of belastingontwijking. In zuiver nationale situaties vindt standaardvoorwaarde 16 echter toepassing in alle gevallen van een verbreking binnen drie jaar na een bedrijfsfusie binnen een fiscale eenheid.¹ De beschreven ongelijke behandeling lijkt mij vanuit wetsystematische optiek niet gewenst: de wetgever heeft door middel van het hanteren van een verkorte sanctietermijn van drie kalenderjaren in art. 15ai, derde lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 bewust aansluiting gezocht bij de driejaarstermijn uit art. 14, vierde lid, Wet VPB 1969. Het ontbreken van de mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs in art. 15ai, derde lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 (terwijl deze mogelijkheid wel bestaat op grond van art. 14, vierde lid, Wet VPB 1969) lijkt in dat opzicht weinig consistent. De verklaring van de staatssecretaris, dat de regelingen van de fiscale eenheid en de bedrijfsfusie een andere achtergrond hebben, is in de literatuur bekritiseerd.¹ Kortom, de wetgever is nu aan zet om art. 15ai, derde lid, onderdeel b, Wet VPB 1969 in lijn te brengen met art. 15, eerste lid, onderdeel a, EU-fusierichtlijn.

119 Interne-reorganisatievrijstelling. Certificering leidt niet tot verbreking van een concern

HR 17 september 2010, nr. 08 04478 (LJN: BL5558)

(conclusie van A-G Wattel)
(met aantekening van prof. dr. J.W. Zwemmer)
(Van den Berge, Schaap, Tijnagel, Feteris, Koopman)
Art. 15 Rechtsverkeer

Het geschil betreft de naheffingsaanslag overdrachtsbelasting 2000.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende heeft op 23 september 2000 van haar zusterverenootschap A Beheer BV een perceel grond met daarop aanwezige opstallen (hierna: de onroerende zaak) gekocht voor f 19 500 000. De onroerende zaak is op 29 september 2000 aan belanghebbende geleverd.

3.1.2. Deze verkrijging is door toepassing van artikel 15, lid 1, aanhef en letter h, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: de Wet) in verbinding met artikel 5b, lid 3, van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (hierna: het Besluit) vrijgesteld van heffing van overdrachtsbelasting wegens interne reorganisatie.

3.1.3. Op 30 september 2002 zijn alle aandelen in belanghebbende door haar moedermaatschappij C Holding BV geleverd aan Stichting F (hierna: de Stichting) tegen uitgifte van certificaten van die aandelen (hierna: de certificaten) door de Stichting aan C Holding BV (hierna: de certificering).

3.1.4. De bestreden naheffingsaanslag is opgelegd omdat volgens de Inspecteur als gevolg van de certificering alsnog belasting over de in 3.1.1 bedoelde verkrijging verschuldigd

1 NEV, *Kamerstukken II* 2000/01, 26 854, nr. 6, blz. 30-31. Zie de in S.A.W.J. Strik en N.H. de Vries, *Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting)*, onderdeel 2.9.5.D5.IV aangehaalde literatuur.