

Mr. dr. B.F.M. Coebergh

Sfeerovergangen in de winstsfeer

 Wolters Kluwer

Deventer - 2022

INHOUDSOPGAVE

Lijst van gebruikte afkortingen / XI

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Aanleiding voor het onderzoek / 1
- 1.2 Relevantie van het onderzoek / 3
- 1.3 Onderzoeksvraag / 5
- 1.4 Toetsingskader / 5
 - 1.4.1 Kwaliteitseisen nota Zicht op wetgeving / 5
 - 1.4.2 Toetsingskader van de Raad van State en de NOB / 10
 - 1.4.3 Concretisering toetsingskader / 11
- 1.5 Subonderzoeksvragen / 12
- 1.6 Methode van onderzoek / 14
- 1.7 Afbakening van het onderzoek / 14

HOOFDSTUK 2

De totaalwinst / 17

- 2.1 Inleiding / 17
- 2.2 Inleiding totaalwinst / 17
- 2.3 De rechtsgrondslag van het totaalwinstbeginsel / 19
 - 2.3.1 Inkomstenbelasting / 20
 - 2.3.2 Vennootschapsbelasting / 21
 - 2.3.3 Het draagkrachtbeginsel in verhouding tot de totaalwinst / 24
- 2.4 Het totaalwinstbeginsel in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting / 32
- 2.5 Het fiscale winstbegrip / 34
 - 2.5.1 Nominalistisch stelsel / 34
 - 2.5.2 Het winstbegrip in de CCTB / 35
 - 2.5.3 Een zelfstandig fiscaal winstbegrip / 37
- 2.6 Voordelen verkregen uit een onderneming / 42
 - 2.6.1 Causaal-, finaal-, of milieuverband met de onderneming / 43
 - 2.6.2 Voordelen verkregen vanuit de aandeelhoudersrelatie / 50
 - 2.6.3 De totaalwinst bij beperkt belastingplichtigen en ondernemingen met een maatschappelijk/publiek belang / 59
- 2.7 De invloed van het moment van winstverantwoording op de totaalwinst / 69

- 2.7.1 Behoren objectief vrijgestelde voordelen en niet aftrekbare kosten tot de totaalwinst? / 70
- 2.7.2 De keuzevrijheid van goed koopmansgebruik bij (wets)wijzigingen / 72
- 2.7.3 Conclusie ten aanzien van de interactie tussen totaalwinst en jaarwinst / 80
- 2.8 Samenvatting / 80

HOOFDSTUK 3

Totaalwinst bij sfeerovergang / 85

- 3.1 Inleiding / 85
- 3.2 Het wettelijk kader van de fiscale openingsbalans / 86
- 3.3 De functie van de fiscale openingsbalans / 86
 - 3.3.1 Het karakter van de openingsbalans en vermogensmutaties / 87
 - 3.3.2 Wanneer dienen volgens de Hoge Raad vermogensbestanddelen niet te worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer? / 90
- 3.4 De waardering van vermogensbestanddelen op de fiscale openingsbalans / 94
 - 3.4.1 De waardering van vermogensbestanddelen op de fiscale openingsbalans; invulling door de Hoge Raad / 95
 - 3.4.2 Is waarde in het economische verkeer een absoluut begrip? / 96
 - 3.4.3 Waarderingsmethoden voor de bepaling van de waarde in het economische verkeer van vermogensbestanddelen die worden gewaardeerd op de fiscale openingsbalans / 99
 - 3.4.4 Feiten en omstandigheden van voor de sfeerovergang die daarna bekend worden / 119
 - 3.4.5 Toepassing van de foutenleer bij een onjuiste openings- of slotbalanswaardering / 122
 - 3.4.6 De invloed van subsidies op de waardering op de fiscale openingsbalans / 129
 - 3.4.7 Enkele algemene kanttekeningen bij het concept van waardering tegen waarde in het economische verkeer / 131
- 3.5 Het waarderingsvoorschrift voor immateriële activa ex artikel 33 Wet Vpb 1969 / 137
 - 3.5.1 De achtergrond van de wettelijke bepaling / 137
 - 3.5.2 De invloed van het waarderingsvoorschrift op afzonderlijke activa / 141
 - 3.5.3 De beperking tot immateriële activa / 144
- 3.6 De invloed van de fiscale openingsbalans op de winstbepaling in de belaste periode / 146
 - 3.6.1 De interactie met goed koopmansgebruik / 146
 - 3.6.2 Liquidatieverlies / 150
- 3.7 Samenvatting / 152

HOOFDSTUK 4

Sfeerovergangen in de winstfeer / 157

- 4.1 Inleiding / 157
- 4.2 Sfeerovergang omdat op enig moment een onderneming wordt gedreven / 158

- 4.3 Sfeerovergang omdat op enig moment niet meer aan de voorwaarden voor een vrijstelling wordt voldaan (anders dan door het ontstaan van een winststreven) / 160
- 4.4 Sfeerovergang als gevolg van een wetswijziging / 161
 - 4.4.1 Directiepensioenlichamen / 161
 - 4.4.2 Privatisering overheidsbedrijven / 165
 - 4.4.3 Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden / 167
 - 4.4.4 Woningcorporaties / 175
 - 4.4.5 Overheidsbedrijven / 181
 - 4.4.6 Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen / 187
 - 4.4.7 Samenvatting / 188
- 4.5 Sfeerovergang in internationaal verband / 189
 - 4.5.1 De toerekening van voordelen onder belastingverdragen bij grensoverschrijdende activiteiten / 191
 - 4.5.2 Sfeerovergang als gevolg van een wijziging van het heffingsbevoegde land als gevolg van immigratie / 196
 - 4.5.3 Sfeerovergang als gevolg van een wijziging van het heffingsbevoegde land als gevolg van emigratie / 200
 - 4.5.4 Implementatie van de ATAD-richtlijn / 204
 - 4.5.5 Remigratie / 207
 - 4.5.6 Sfeerovergang als gevolg van een wijziging van het belastingverdrag waardoor de verdeling van heffingsrechten onder het toepasselijke belastingverdrag verandert (regelwijziging) / 209
 - 4.5.7 Samenvatting / 214
- 4.6 Sfeerovergang bij objectvrijstellingen / 215
 - 4.6.1 Verschillen tussen feiten- en regelwijzigingen / 216
 - 4.6.2 Deelnemingsvrijstelling / 217
 - 4.6.3 Landbouwbedrijf / 227
 - 4.6.4 Bosbedrijf / 231
 - 4.6.5 Overheidstaken / 233
 - 4.6.6 Conclusie / 234
- 4.7 Samenvatting / 235

HOOFDSTUK 5

Rechtsvergelijking / 243

- 5.1 Inleiding / 243
- 5.2 Duitsland / 244
 - 5.2.1 Het fiscale winstbegrip / 244
 - 5.2.2 De winstbepaling bij een sfeerovergang / 246
 - 5.2.3 Sfeerovergangen in de winstsfeer / 248
 - 5.2.4 Inspiratie voor het Nederlandse systeem? / 250
- 5.3 België / 251
 - 5.3.1 Het fiscale winstbegrip / 251
 - 5.3.2 De winstbepaling bij een sfeerovergang / 252

- 5.3.3 Sfeerovergangen in de winstsfeer / 253
- 5.3.4 Inspiratie voor het Nederlandse systeem? / 257
- 5.4 Verenigd Koninkrijk / 258
 - 5.4.1 Het fiscale winstbegrip / 258
 - 5.4.2 De winstbepaling bij een sfeerovergang / 260
 - 5.4.3 Sfeerovergangen in de winstsfeer en implementatie van de ATAD-richtlijn / 261
 - 5.4.4 Inspiratie voor het Nederlandse systeem? / 262
- 5.5 Samenvatting / 262

HOOFDSTUK 6

Toetsing van het huidige systeem / 265

- 6.1 Inleiding / 265
- 6.2 Nadere invulling van het toetsingskader / 266
 - 6.2.1 Toerekening van voordelen aan de periode waarin ze opkomen door de bedrijfsuitoefening (adequate toerekening) / 266
- 6.3 Toetsing van de praktijkcasus / 272
 - 6.3.1 Verhuurd vastgoed / 272
 - 6.3.2 Onrendabele investeringen / 276
 - 6.3.3 Schuldverhouding / 278
 - 6.3.4 Overeenkomst van opdracht / 281
 - 6.3.5 Subsidies / 283
 - 6.3.6 Voorzieningen voor anticipatieposten / 286
- 6.4 Samenvatting / 289

HOOFDSTUK 7

Een alternatief voor waardering tegen waarde in het economische verkeer / 293

- 7.1 Inleiding / 293
- 7.2 Alternatieve methoden / 294
 - 7.2.1 Waardering van vermogensbestanddelen op de boekwaarde volgens de commerciële jaarrekening op het moment van de sfeerovergang / 294
 - 7.2.2 Waardering van vermogensbestanddelen op basis van de regels van goed koopmansgebruik / 296
 - 7.2.3 Een gemengd stelsel waarbij de vermogensbestanddelen worden gewaardeerd op waarde in het economische verkeer, maar waarin voor bepaalde vermogensbestanddelen een uitzondering wordt gemaakt. / 298
 - 7.2.4 Waardering tegen de waarde in het economische verkeer met een correctiemechanisme indien de gerealiseerde waarde afwijkt van de waarde op de openings- en slotbalans / 299
 - 7.2.5 (Netto)voordeeltoerekening / 299
 - 7.2.6 Afweging tussen de systemen / 300
- 7.3 De netto-voordeeltoerekening / 301
 - 7.3.1 De toerekeningsregels / 303

- 7.3.2 Het herwaarderingsverbod van artikel 33 Wet Vpb 1969 onder de netto-voordeeltoerekening / 313
- 7.3.3 Samenvatting / 313
- 7.4 Toetsing van de praktijkcasus / 314
 - 7.4.1 Verhuurd vastgoed / 314
 - 7.4.2 Onrendabele investeringen / 318
 - 7.4.3 Schuldverhouding / 321
 - 7.4.4 Overeenkomst van opdracht / 323
 - 7.4.5 Subsidies / 326
 - 7.4.6 Voorzieningen voor anticipatieposten / 328
 - 7.4.7 Tussenconclusie (vergelijking waarde in het economische verkeer/ netto-voordeeltoerekening) / 330
- 7.5 Implementatie van de voorstellen / 330
 - 7.5.1 Voorstel voor een wettelijke regeling / 332
 - 7.5.2 Voorstellen voor grensoverschrijdende sfeerovergangen / 333
- 7.6 Samenvatting / 335

HOOFDSTUK 8

Conclusies en aanbevelingen / 339

- 8.1 Conclusies uit de analyse van het geldende recht (hoofdstuk 2, 3 en 4) / 339
- 8.2 Conclusies uit het rechtsvergelijkende hoofdstuk (hoofdstuk 5) / 342
- 8.3 Conclusies uit de toetsing van het systeem (hoofdstuk 6) / 343
- 8.4 Conclusies uit de beoordeling van een mogelijk alternatief systeem (hoofdstuk 7) / 344

HOOFDSTUK 9

Samenvatting / 347

- 9.1 Inleiding / 347
- 9.2 Belastingheffing bij ondernemers en ondernemingen / 348
- 9.3 De fiscale behandelingen van sfeerovergangen in de winstsfeer / 350
 - 9.3.1 Inleiding / 350
 - 9.3.2 Binnenlandse sfeerovergangen / 351
 - 9.3.3 Grensoverschrijdende sfeerovergangen / 354
 - 9.3.4 Gesignaleerde knelpunten / 357
 - 9.3.5 Toetsing van praktijkcasussen / 360
 - 9.3.6 Objectvrijstellingen / 362
- 9.4 Rechtsvergelijking / 364
- 9.5 Oplossingen voor de gesignaleerde knelpunten / 365
- 9.6 Afsluiting / 368

English summary / 369

Lijst van geraadpleegde literatuur / 375

Jurisprudentieregister / 393

Kamerstukken / 399

Besluiten / 401

Europese besluiten, voorstellen en mededelingen / 403

Trefwoordenregister / 405

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

Het uitgangspunt dat de totaalwinst in de heffing moet worden betrokken staat al meer dan 100 jaar in de wet en is het leidende beginsel voor de winstbepaling van ondernemingen. Voor ondernemingen die hun gehele levensduur zijn onderworpen aan de (Nederlandse) belastingheffing lijkt het bepalen van de totaalwinst relatief eenvoudig. Bij nader inzien blijkt dat toch lastiger te zijn. Onder de totaalwinst vallen alle voordelen die opkomen in de ondernemingsfeer. Voordelen die geen verband houden met de onderneming dienen uit de winst te worden geëlimineerd. Ook bij lichamen die onder het bereik van artikel 2, lid 5 Wet Vpb 1969 vallen moet een onderscheid worden gemaakt tussen voordelen die toerekenbaar zijn aan de ondernemingsactiviteiten en voordelen die opkomen in de aandeelhoudersfeer. Die laatste voordelen zijn geen onderdeel van de totaalwinst en dienen te worden geëlimineerd. Verder zijn er ondernemingen die niet gedurende de gehele levensduur belastingplichtig (in Nederland) zijn. In dat geval is een temporele toerekening van de voordelen aan de belaste en de onbelaste periode noodzakelijk. Deze temporele toerekening van voordelen is ook aan de orde indien de toepassing van een objectieve vrijstelling gedurende de belastingplichtige periode wijzigt. De wijziging van de subjectieve belastingplicht en de wijziging van de toepassing van een objectieve vrijstelling duid ik aan als een sfeerovergang.

Ondernemingen worden regelmatig geconfronteerd met een sfeerovergang. De volgende sfeerovergangen in de winstfeer kunnen zich voordoen:

- (i) de sfeerovergang door het ontstaan of eindigen van de subjectieve belastingplicht, omdat (i) een lichaam een onderneming gaat drijven, of de door het lichaam gedreven onderneming eindigt, of (ii) de wet wijzigt waardoor een subjectieve vrijstelling (niet meer) van toepassing is, of (iii) de feiten en omstandigheden wijzigen waardoor een subjectieve vrijstelling (niet meer) van toepassing is;
- (ii) de internationale sfeerovergang van een onderneming, omdat (i) de feitelijke leiding van een lichaam wordt verplaatst naar of uit Nederland en derhalve de subjectieve belastingplicht aanvangt of eindigt, of (ii) de overdracht van vermogensbestanddelen van hoofdhuis naar vaste inrichting en vice versa, of (iii) het belastingverdrag wijzigt, waardoor de verdeling van heffingsrechten onder het toepasselijke belastingverdrag verandert;
- (iii) de sfeerovergang bij de toepassing van objectieve vrijstellingen, omdat (i) de wet wijzigt, of (ii) de feiten en omstandigheden wijzigen waardoor een objectieve vrijstelling (niet langer) van toepassing is.

Sfeerovergangen zijn bepaald geen theoretisch probleem. Veel ondernemingen zijn de afgelopen jaren geconfronteerd met een sfeerovergang. Zo zijn de woningcorporaties eerst partieel belastingplichtig en daarna per 1 januari 2008 integraal belastingplichtig geworden. Overheidsbedrijven zijn per 1 januari 2016 belastingplichtig geworden en zeehavens een jaar later per 1 januari 2017. Ook als het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen doorgang vindt, zullen er sfeerovergangen optreden. Bovendien komt het regelmatig voor dat de feitelijke leiding van een onderneming wordt verplaatst naar het buitenland of vermogensbestanddelen worden overgedragen tussen binnen- en buitenlandse ondernemingen en vice versa. In de jurisprudentie zijn verschillende voorbeelden te vinden, waarbij een sfeerovergang aan de orde was bij de toepassing van objectieve vrijstellingen zoals de landbouw- en de deelnemingsvrijstelling.¹

Bij een sfeerovergang moet worden bepaald welke voordelen betrekking hebben op de onbelaste c.q. de belaste periode. Alleen de voordelen toerekenbaar aan de belaste periode zijn onderdeel van de totaalwinst. Bij de jaarwinstbepaling wordt voor de winstallocatie aangesloten bij de regels van goed koopmansgebruik. Deze regels zijn echter niet van toepassing bij een sfeerovergang waardoor de subjectieve belastingplicht aanvangt of eindigt. Bij een dergelijke sfeerovergang moet namelijk een fiscale openings- of slotbalans worden opgesteld waarop de vermogensbestanddelen worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Het doel van waardering op waarde in het economische verkeer is de totaalwinst te bepalen en te voorkomen dat voordelen die naar hun aard dienen te worden belast, dubbel of niet worden belast.

De vraag die in dit proefschrift centraal staat is of de gehanteerde methode om de totaalwinst bij een sfeerovergang te bepalen, namelijk door waardering van de vermogensbestanddelen op de waarde in het economische verkeer op de fiscale openings- of slotbalans (in alle gevallen) tot een bevredigende vaststelling van de totaalwinst leidt. Om deze vraag te kunnen beantwoorden zal ik de normatieve vraag moeten beantwoorden aan welke eisen de bepaling van de totaalwinst moet voldoen. In hoofdstuk 2, 3 en 4 ga ik op die vraag in.

Op het eerste gezicht kan bij het uitgangspunt dat de vermogensbestanddelen gewaardeerd moeten worden op de waarde in het economische verkeer al een aantal kanttekeningen worden geplaatst, waardoor erover getwijfeld kan worden of dit een goed uitgangspunt is. In de eerste plaats is het begrip 'waarde in het economische verkeer' onduidelijk, onzeker en subjectief. In de tweede plaats leidt hantering van de waarde in het economische verkeer tot ongerijmde resultaten. Een voorbeeld daarvan is de fiscale behandeling van de onrendabele top bij woningcorporaties.²

Voorbeeld

Een woningcorporatie heeft in de onbelaste periode sociale huurwoningen gebouwd. De woningen worden gebruikt voor sociale verhuur, zodat de verhuurprijs lager is dan een marktconforme verhuurprijs. Op 1 januari 2008 is de woningcorporatie door een wetswijziging belastingplichtig geworden en dienen de woningen op de fiscale openingsbalans te

1 Bijvoorbeeld HR 28 maart 2014, nr. 13/02818, BNB 2014/119 en HR 23 november 1955, nr. 12 488, BNB 1956/39.

2 S.A. Stevens 2009-2.

worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Omdat de overeengekomen huur lager is dan een zakelijke huur, zal er sprake zijn van een onrendabele top. Stel dat de stichtingskosten van deze woningen € 1.000.000 zijn en de indirecte opbrengstwaarde € 700.000 is. De onrendabele top is dan € 300.000. De woningen worden op de openingsbalans gewaardeerd op € 700.000. Als de woningen vervolgens in de belaste periode worden verkocht voor € 900.000, dan behaalt de woningcorporatie een fiscale winst van € 200.000, ondanks dat de woningcorporatie gedurende haar levensduur een verlies heeft gemaakt van € 100.000. De belastingheffing staat derhalve niet in verhouding tot het gerealiseerde economische rendement.

Tot slot kan erop worden gewezen dat waardering op waarde in het economische verkeer gevolgen kan hebben voor de concurrentieverhoudingen. Ondernemingen die hun activa kunnen waarderen op de hogere waarde in het economische verkeer, hebben een hoger afschrijvingspotentieel en dus een lagere belastingdruk dan vergelijkbare ondernemingen die hun activa niet hebben kunnen herwaarderen. Overigens is door de afschrijvingsbeperking voor alle gebouwen tot 100% van de WOZ-waarde per 1 januari 2019 deze problematiek beperkter geworden.³ Voor alle overige vermogensbestanddelen die geactiveerd kunnen worden geldt dit effect echter nog wel in volle omvang. Dat deze verstoring van de concurrentieverhoudingen geaccepteerd wordt, is opmerkelijk. Dit omdat een motief voor de invoering van de belastingplicht van veel ondernemingen juist is gelegen in het creëren van een level-playing-field tussen publieke en private ondernemingen.

Zowel de wetgever als de Hoge Raad heeft inbreuken gemaakt op het uitgangspunt dat activa en passiva moeten worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Dit is bijvoorbeeld het geval als anders voordelen die naar hun aard in de belastingheffing dienen te worden betrokken, onbelast blijven. Dit geldt ook voor immateriële activa.⁴ Deze inbreuken zijn een indicatie dat het gekozen concept niet zonder tekortkomingen is.

Mijn onderzoek richt zich dus op de fiscale winstbepaling van een onderneming bij sfeerovergang. In paragraaf 1.3 zal ik de probleemstelling verder uitwerken.

1.2 Relevantie van het onderzoek

Dit onderzoek is wetenschappelijk relevant, omdat in de fiscale literatuur nog geen integraal en omvattend onderzoek is gedaan naar de fiscale behandeling van sfeerovergangen in de winstsfeer. In de fiscale literatuur is al wel verschillende keren opgeroepen om een dergelijk onderzoek uit te voeren. De Commissie ter bestudering van veranderingen van het regime voor vermogensbestanddelen van dezelfde belastingplichtige spreekt in haar rapport bijvoorbeeld de hoop uit dat de verrichte inventarisatie van sfeerovergangen en de hoofdlijnen die in het rapport zijn aangegeven anderen zullen aansporen haar arbeid voort te zetten.⁵ Freudenthal heeft een proefschrift geschreven over sfeerovergangen in de

3 In de inkomstenbelasting geldt nog wel steeds dat tot 50% van de WOZ-waarde kan worden afgeschreven bij eigen gebruik van het vastgoed.

4 Bijvoorbeeld HR 21 november 1990, nr. 26 197, BNB 1991/90.

5 Commissie ter bestudering van veranderingen van regime voor vermogensbestanddelen van dezelfde belastingplichtige -1.

inkomstenbelasting. Daarin geeft hij aan dat hij ervan overtuigd is dat op het gebied van sfeerovergangen binnen de vennootschapsbelasting onderzoeksmogelijkheden zijn.⁶ Ook Lubbers heeft in een opinie opgeroepen nieuwe regels te bedenken voor de toerekening van baten en lasten bij een sfeerovergang.⁷

Daarnaast is in de fiscale literatuur verdedigd dat de waardering tegen waarde in het economische verkeer fiscale ongewenste effecten kan hebben. S.A. Stevens betoogt in een drieluik dat de waardering van activa tegen de waarde in het economische verkeer leidt tot een onjuiste bepaling van de totaalwinst bij onrendabele investeringen.⁸ Ook Bruijsten stelt dat de fiscale openingsbalans slechts als middel moet worden gezien om de totaalwinst te bepalen.⁹

Naast de leemte in de fiscaalwetenschappelijke kennis, bestaat er ook in de praktijk behoefte aan duidelijkheid en betere regels. Sfeerovergangen hebben zich de afgelopen jaren veelvuldig voorgedaan en zullen zich ook in de toekomst blijven voordoen. Ondernemingen die gebruikmaken van een subjectieve vrijstelling moeten aan strikte voorwaarden voldoen. Daardoor is de kans reëel dat zij op enig moment worden geconfronteerd met een sfeerovergang, omdat zij niet langer aan de voorwaarden kunnen voldoen. Sfeerovergangen worden ook veroorzaakt doordat de grenzen tussen private en publieke instellingen vervagen en publieke instellingen vaker en nadrukkelijker in concurrentie treden met private instellingen. Ook de maatschappelijke opvattingen over de (gewenste) reikwijdte van subjectieve en objectieve vrijstellingen kunnen sfeerovergangen tot gevolg hebben. Wanneer er geen belasting wordt geheven bij de publieke instellingen, maar wel bij de private instellingen, kan er sprake zijn van oneerlijke belastingconcurrentie. De Europese Commissie is alert dat langs die lijn geen verboden staatssteun wordt verstrekt. Bovendien zijn ondernemingen internationaal mobieler geworden, waardoor vaker internationale sfeerovergangen optreden. Onduidelijke of onwerkbare regels leiden tot rechtsonzekerheid en verhoging van de administratieve lastendruk voor zowel de belastingplichtigen als de Belastingdienst. In een aantal situaties is getracht deze onduidelijkheid te ondervangen door bij de aanvang van de belastingplicht van een sector, brancheafspraken te maken over bijvoorbeeld de waardering van specifieke vermogensbestanddelen. Ondanks deze brancheafspraken zijn er nog veel vragen onbeantwoord gebleven en leidt de regeling naar mijn mening tot ongerijmde uitkomsten.

Een goede bepaling van de totaalwinst is essentieel, omdat op basis daarvan de belastingafdracht van een onderneming wordt bepaald. Als voordelen onterecht tot de totaalwinst worden gerekend, of als voordelen onterecht buiten de totaalwinst blijven, dan heeft dit een permanent effect. De verdeling van de belastingopbrengst tussen landen en de budgettaire opbrengst van Nederland zijn dan in het geding. In dat verband kan bijvoorbeeld gewezen worden op de ATAD-richtlijn die lidstaten verplicht een exitheffing in te voeren en een step-up te verlenen bij binnenkomst.¹⁰ Uiteraard bepaalt de totaalwinst ook

6 Freudenthal 1996, voorwoord.

7 Lubbers 2009.

8 S.A. Stevens 2009-1, S.A. Stevens 2009-2 en S.A. Stevens 2009-3.

9 Bruijsten 2016-2.

10 Richtlijn (EU) 2016/1164, onderdeel 5.

mede de belastingdruk van de belastingplichtige. Deze kan weer van invloed zijn op de concurrentiepositie van ondernemingen. Kortom, een juiste bepaling van de totaalwinst is ook vanuit een maatschappelijk oogpunt van groot belang.

1.3 Onderzoeksvraag

De centrale onderzoeksvraag van dit onderzoek is:

Wat zijn de consequenties voor de fiscale winstbepaling in de Wet Vpb 1969 van een sfeerovergang vanwege een wijziging van de objectieve of subjectieve belastingplicht? Zijn deze consequenties aanvaardbaar in het licht van de beginselen die ten grondslag liggen aan de belastingheffing van ondernemingen en de eisen van kwalitatief goede wetgeving? Zo nee, op welke wijze kunnen deze regels worden verbeterd om de eventueel gesignaleerde tekortkomingen op te heffen?

De focus van mijn onderzoek ligt op de sfeerovergangen in de vennootschapsbelasting. Omdat voor de fiscale winstbepaling de vennootschapsbelasting verwijst naar de inkomstenbelasting heb ik in het onderzoek verschillende aspecten van sfeerovergangen in de inkomstenbelasting betrokken en de relevante jurisprudentie geanalyseerd. De problematiek dat voor bepaalde vermogensbestanddelen een ander regime gaat gelden (de zogenoemde vermogensetiketteringsvraagstukken) of dat binnen de inkomstenbelasting een ander regime gaat gelden (zoals de overgang van arbeid naar onderneming), gaat het bestek van dit onderzoek te buiten.

De verschillende sfeerovergangen worden onderzocht ongeacht de aard of oorzaak. Om de centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden heb ik deelvragen geformuleerd die in de verschillende hoofdstukken worden beantwoord. Hierop kom ik in paragraaf 1.5 terug.

1.4 Toetsingskader

Om onderzoek te kunnen doen naar de kwaliteit van wetgeving moet een toetsingskader worden ontwikkeld aan de hand waarvan de kwaliteit kan worden getoetst. Op basis van dit toetsingskader kan dan vervolgens worden beoordeeld of de consequenties van een sfeerovergang aanvaardbaar zijn in het licht van de beginselen die ten grondslag liggen aan de belastingheffing van ondernemingen en de eisen van kwalitatief goede wetgeving. Ook alternatieve methoden dienen aan de hand van dit toetsingskader te worden getoetst.

Voor de toetsing van fiscale wetgeving wordt veelal gebruikgemaakt van de kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving en het toetsingskader van de Raad van State. Ook de NOB heeft een toetsingskader gemaakt om wetsvoorstellen van commentaar te voorzien. In de volgende paragraaf bespreek ik deze toetsingskaders en formuleer ik de criteria die ik in dit onderzoek zal gebruiken om de regels bij een sfeerovergang te toetsen.

1.4.1 Kwaliteitseisen nota Zicht op wetgeving

Goede kwaliteit van wetgeving is noodzakelijk voor de geloofwaardigheid van de wetgever en daarmee van de overheid in het algemeen: tekortschietende kwaliteit van de wetgeving

kan het beleid van de overheid frustreren.¹¹ In de nota Zicht op wetgeving zijn de volgende zes groepen kwaliteitseisen genoemd die kunnen bijdragen aan kwalitatief betere wetgeving:

1. rechtmatigheid en gerichtheid op verwerkelijking van rechtsbeginselen;
2. doeltreffendheid en doelmatigheid;
3. subsidiariteit en evenredigheid;
4. uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;
5. onderlinge afstemming met andere regelingen;
6. eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Deze zes eisen zouden volgens de nota Zicht op wetgeving een centrale rol moeten spelen bij het algemene wetgevingsbeleid en dan zowel tijdens de wetgevingsprocedure als bij de evaluatie van wetgeving achteraf. De volgorde van deze zes kwaliteitseisen geeft geen precieze rangorde aan. De eisen hangen vaak onderling samen en overlappen elkaar soms.

Gribnau heeft in zijn bijdrage aan de wetenschappelijke evaluatie van de Wet IB 2001 aandacht besteed aan het creëren van een hanteerbaar toetsingskader voor de evaluatie van belastingwetgeving. Een beoordeling door de belastingwetenschap kan zijns inziens vanuit twee invalshoeken plaatsvinden. Enerzijds kan de belastingwetenschap politiek-maatschappelijke en beleidsmatige opvattingen en de in dat kader gemaakte afwegingen en keuzes als een gegeven beschouwen; de verenigbaarheid met het bestaande rechtssysteem (begrippen, regels en beginselen) staat dan centraal. Anderzijds kan ook het doel van de wetgever aan een wetenschappelijk onderzoek worden onderworpen. Door de differentiatie in verschillende beginselen van behoorlijke wetgeving krijgen idealen als rechtvaardigheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid een meer concrete inhoud. Die specifieke betekenis maakt ze beter hanteerbaar, waardoor precisie, coherentie en uniformiteit in de evaluatie mogelijk wordt.¹² Het belastingrecht moet volgens Gribnau zijn gericht op rechtvaardigheid. Deze elementen komen ook terug in de kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving. Ook bij belastingwetgeving kan mijns inziens worden uitgegaan van de kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving.

In de onderstaande beschouwing zal ik aangeven hoe de kwaliteitseisen zich verhouden tot de wettelijke regeling (artikel 3.8 Wet IB 2001) die bepaalt welke voordelen tot de totaalwinst (bij een sfeerovergang) dienen te worden gerekend.

1. Rechtmatigheid en verwerkelijking rechtsbeginselen

Wetten dienen in overeenstemming te zijn met het recht en gericht te zijn op de verwezenlijking van rechtsbeginselen. Rechtmatigheid wordt daarom ook beschouwd als de meest wezenlijke kwaliteitseis voor wetgeving. Bij het tot stand brengen van wetten dient volgens de nota Zicht op wetgeving sterk op de rechtmatigheid van de wet te worden gelet. Hierbij moet bijvoorbeeld recht worden gedaan aan het internationale recht en het EU-recht, de Grondwet en de algemene rechtsbeginselen.¹³ Rechtsbeginselen zijn de morele kern van het belastingrecht.¹⁴ De rechtsbeginselen omvatten de beginselen van behoorlijk bestuur

11 Nota Zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 1 en 2, pagina 7 en 8.

12 Gribnau 2006.

13 Nota Zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 1 en 2, pagina 24.

14 Gribnau.

(met name het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel). Criteria die de toets aan de rechtvaardigheid en de rechtsgelijkheid concretiseren zijn het draagkrachtbeginsel en de eis van rechtsvormneutraliteit.¹⁵ Gribnau betoogt dat het belastingrecht normen bevat die de ingreep in de bestedingsvrijheid van de burger reguleren, met als doel de rechtvaardige verdeling van collectieve lasten over burgers te bewerkstelligen. Wil belastingheffing als belastingrecht gekwalificeerd kunnen worden, dan zal het moeten voldoen aan rechtsbeginselen. De mate van overeenstemming met deze rechtsbeginselen is bepalend voor het rechtskarakter van het belastingrecht. Het (intern) morele karakter van deze rechtsbeginselen is zijns inziens vaak niet zo prominent aanwezig. Zo geeft een aantal beginselen een nadere invulling aan de open norm van het goed koopmansgebruik, zoals het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudbeginsel. Dit zijn op het eerste gezicht vrij technische normen voor de fiscale winstbepaling. Maar zij zijn toch een invulling van de fiscale norm goed koopmansgebruik die de rechtvaardige verdeling van de belastingdruk dient. Achter de fiscaaltechnische invulling van de norm ligt zijns inziens dus een link naar de (interne) moraal van het belastingrecht.¹⁶ Als uitgangspunt geldt dat het belastingstelsel de belastingdruk gelijkmatig en evenredig verdeelt. Belastingheffing over ondernemingswinst geschiedt vanuit de gedachte dat het maatschappelijk gewenst is dat ondernemers die activiteiten verrichten in Nederland een bijdrage aan de overheidsfinanciën leveren.¹⁷ Het draagkrachtbeginsel is het leidende beginsel voor het verdelen van die belastingdruk.¹⁸ Zoals uit paragraaf 2.3.1 zal blijken, wordt de hoogte van de belastingbijdrage bepaald aan de hand van de draagkrachtaanwas, die bij het inkomen uit ondernemingen in beginsel bepaald wordt aan de hand van de totaalwinst. Een belangrijk principieel discussiepunt daarbij is of een vermogenstoename op het niveau van de onderneming ook al inkomen vormt voor de aandeelhouder. Het rechtvaardigheidsbeginsel omvat naast het draagkrachtbeginsel ook het vertrouwensbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel dat veelal ook als een relevant beginsel bij de belastingheffing van ondernemingen wordt genoemd kan worden gezien als een uitwerking van het gelijkheidsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel beoogt te komen tot een gelijke behandeling in gelijke of vergelijkbare situaties. Het begrip 'neutraliteit' kent verschillende dimensies. Voor de belastingheffing dient bijvoorbeeld geen onderscheid gemaakt te worden tussen de aard van de ondernemingsresultaten en het type onderneming. Ondernemers dienen gelijk te worden behandeld. De manier waarop de totaalwinst wordt bepaald dient derhalve in beginsel voor alle ondernemingen gelijk te zijn.

2. Doeltreffendheid en doelmatigheid

Wetten dienen doeltreffend en doelmatig te zijn. De wet dient, op zijn minst in belangrijke mate, tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen te leiden. Dit is het vereiste van doeltreffendheid (effectiviteit). Ook mag de wet niet tot nodeloze in efficiency in de samenleving of bij de overheid leiden. Zo mag er niet een wanverhouding ontstaan tussen de baten en lasten die uit de werking van de wet kunnen voortvloeien. Dit is het vereiste van doelmatigheid (efficiëntie). De doeltreffendheid en doelmatigheid

15 Zie ook Hoogeveen, pagina 68.

16 Gribnau.

17 In de MvA is opgenomen dat algemeen wordt aanvaard dat de winst van een vennootschap aan belasting wordt onderworpen. Kamerstukken II, 1962/1963, 6000, nr. 9.

18 Rijkers en Van Vijfeijken.

van de wet kunnen bevorderd worden door een goede voorlichting en begeleiding bij de invoering van de wet.¹⁹ Een sfeerovergang wordt veroorzaakt door het feit dat de wetgever het wenselijk heeft geacht dat een deel van de draagkrachtaanwas buiten de heffing wordt gelaten. Daar kunnen verschillende redenen voor zijn: de aanwas van draagkracht houdt geen verband met een bron van inkomen, of de bron van inkomen ligt niet in Nederland, waardoor Nederland geen heffingsrecht zou moeten hebben of er zijn instrumentele (politieke) redenen of fiscaaltechnische redenen (het voorkomen van dubbele heffing) om het inkomen niet in de heffing te betrekken. De wens een onderscheid te maken tussen belaste en onbelaste inkomsten heeft tot gevolg dat onderscheid moet worden gemaakt tussen deze inkomsten en/of een temporele toerekening van inkomsten moet plaatsvinden welke ervoor zorgt dat niet meer, maar ook niet minder dan de draagkrachtaanwas van de belaste periode in de heffing wordt betrokken. Bij een sfeerovergang door een wijziging van de wet ligt het op het bord van de wetgever om te zorgen voor adequaat overgangsrecht. Aangezien een sfeerovergang waardoor de subjectieve belastingplicht aanvangt een ingrijpende gebeurtenis is, rechtvaardigt dit extra goede begeleiding bij de invoering van de belastingplicht. Recente voorbeelden hiervan zijn de VSO's die tussen belanghebbende en de Belastingdienst zijn afgesloten bij de aanvang van de belastingplicht en waarop ik in hoofdstuk 4 terugkom.

3. Subsidiariteit en evenredigheid

Een fundamentele eis bij het overheidsoptreden is dat de overheid niet nodeloos vergaand in de samenleving ingrijpt. Het beginsel van subsidiariteit impliceert dat waar mogelijk verantwoordelijkheden bij de decentrale overheden en maatschappelijke organisaties moeten worden gelaten of gelegd. Tot het tot stand brengen van nieuwe regelingen dient alleen te worden besloten indien de noodzaak daarvan is komen vast te staan. Eerst moet worden onderzocht of de gekozen doelstellingen kunnen worden bereikt door middel van zelfregulerend vermogen in de betrokken sector of sectoren, dan wel of daarvoor overheidsinterventie noodzakelijk is.²⁰ Een uitvloeisel hiervan kan ook zijn dat bevoegdheden op mondiaal of EU-niveau gelegd zouden moeten worden als dat het niveau is waarop problemen het beste opgelost kunnen worden.²¹

Belastingheffing dient volgens het legaliteitsbeginsel plaats te vinden op basis van publiekrechtelijke wetgeving.²² Het is niet mogelijk, en niet wenselijk, om de verantwoordelijkheid op een lager niveau neer te leggen en uit te gaan van het zelfregulerend vermogen van ondernemingen. Als een sfeerovergang wordt veroorzaakt door een wetswijziging, dan zal eerst moeten worden onderzocht of de noodzaak van die wetswijziging legitiem is. Ook bij sfeerovergangen die worden veroorzaakt door een feitenwijziging, zal moeten worden beoordeeld of het legitiem is dat de draagkrachtaanwas van vóór of na die feitenwijziging niet wordt belast. Vervolgens moet worden gekeken of de wet niet verder gaat dan noodzakelijk.

Voor de grensoverschrijdende sfeerovergangen geldt dat de bevoegdheden mijns inziens het best op mondiaal of EU-niveau gelegd kunnen worden. Slechts ingeval de belastingstelsels

19 Nota Zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1 en 2, pagina 25.

20 Nota Zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1 en 2, pagina 26-27.

21 Zie ook bijvoorbeeld Elsweier 2018, paragraaf 1.3.2.1.3.

22 Artikel 104 Grondwet.

op het gebied van exitheffingen op elkaar zijn afgestemd, kan er namelijk voor worden gezorgd dat er geen sprake is van dubbele heffing of dat voordelen niet worden belast.

4. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid zijn essentieel bij wetgeving. Wetten die niet of onvoldoende uitvoerbaar of handhaafbaar zijn, dreigen tot een symbool, een dode letter, te verworden. Dit zal vaak op zowel beleidsmatige als op rechtsstatelijke gronden onaanvaardbaar zijn.²³

De belastingheffing van ondernemingen heeft in de afgelopen 100 jaar duidelijke contouren gekregen. In geval van een sfeerovergang gelden er additionele regels. Deze regels kennen wel een rechtvaardiging, omdat het van groot belang is dat geen sprake is van terugwerkende kracht en voordelen die toerekenbaar zijn aan de onbelaste periode toch in de heffing worden betrokken. Bij een sfeerovergang van belast naar onbelast is het daarnaast van belang dat er geen voordelen die toerekenbaar zijn aan de belaste periode buiten de heffing blijven. Maar ook dan geldt dus wel dat de regeling uitvoerbaar en handhaafbaar moet zijn.

5. Onderlinge afstemming

Als de onderlinge afstemming van regels binnen een rechtsstelsel tekortschiet, ontstaan er inconsistenties en onnodige fricties bij lagere regelgevers, uitvoerders, handhavers, de consument en de rechter. Het kan daarbij enerzijds gaan om regels die weliswaar verschillende onderwerpen omvatten, maar waarvan de effecten wel sterk op elkaar inwerken. Hierdoor zouden de regels elkaars werking kunnen frustreren. Ten tweede moet afstemming plaatsvinden als er meer regels zijn opgesteld met betrekking tot hetzelfde onderwerp. Onnodige en ongewenste verscheidenheid van regels ten aanzien van dezelfde kwestie moet worden voorkomen.²⁴

Binnen de inkomsten- en vennootschapsbelasting zijn er verschillende bepalingen die gaan over de winstbepaling. De totaalwinstbepaling is het belangrijkste, omdat deze invulling geeft aan de manier waarop de draagkrachtaanwas wordt bepaald, maar ook de beginselen van goed koopmansgebruik dienen te worden geëerbiedigd. Daarom moet de samenloop tussen de totaalwinst en jaarwinstbepaling worden onderzocht.

6. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Wetten moeten eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn. Degenen die met de regels worden geconfronteerd, de burgers, en degenen die de regels moeten toepassen, bestuur en rechter, moeten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever bedoelt. Dit impliceert dat wetten duidelijk worden geformuleerd.²⁵ Het voorgaande impliceert dat de totaalwinstregels bij een sfeerovergang duidelijk en eenvoudig moeten zijn. De totaalwinstbepaling is door de wetgever bewust ruim geformuleerd, zodat de rechter de mogelijkheid heeft om hier nadere invulling aan te geven. Hierdoor kan al getwijfeld worden over de duidelijkheid van de wettelijke regeling. Bij een sfeerovergang geldt als regel dat de vermogensbestanddelen moeten worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Deze regel staat

23 Nota Zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1 en 2, pagina 27.

24 Nota Zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1 en 2, pagina 29.

25 Nota Zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1 en 2, pagina 30.

niet expliciet in de wet, maar volgt uit de jurisprudentie. De extra administratieve rompslomp bij een sfeerovergang als gevolg van een wijziging van de subjectieve belastingplicht kan worden gerechtvaardigd doordat het opstellen van een openings- of slotbalans in beginsel een eenmalige exercitie is die een belangrijk doel dient. Ook de wijziging van de regels met betrekking tot objectieve vrijstellingen zal veelal incidenteel zijn. Niettemin moeten ook dan de regels uitvoerbaar zijn. Bovendien zijn er uitstralingseffecten naar latere jaren, bijvoorbeeld via de wijze van afschrijven.

1.4.2 Toetsingskader van de Raad van State en de NOB

Naast het veel gebruikte toetsingskader uit de nota Zicht op wetgeving, wordt fiscale wetgeving ook getoetst aan het toetsingskader van de Raad van State en/of het toetsingskader van de NOB.

Het toetsingskader van de Raad van State bestaat uit een beleidsanalytische toets, een juridische toets en een wetstechnische toets. De beleidsanalytische toets is een kritische analyse van de beleidsmatige aspecten van het voorstel. Deze toets bestaat uit drie sub-toetsen, te weten:

- (i) Probleembeschrijving, waarbij de volgende vragen aan de orde komen: Wat is het probleem? Waarom is dit een probleem? En voor wie? Wat is de context?
- (ii) Probleemaanpak: is de regeling wel een effectieve oplossing voor het gedefinieerde probleem?
- (iii) Uitvoering: is de voorgestelde uitvoering adequaat?

De juridische toets gaat vervolgens over juridische kwaliteit van een voorstel. De juridische toets bestaat uit twee onderdelen, namelijk:

- (i) Toetsing aan hoger recht (Grondwet, internationaal en Europees recht en ongeschreven rechtsbeginselen zoals het beginsel van behoorlijke wetgeving en rechtszekerheid).
- (ii) Toetsing of het voorstel binnen het bestaande rechtssysteem past.

De laatste toets gaat vervolgens over de technische kwaliteit van een voorstel. Het voorstel wordt beoordeeld op logische en systematische opbouw, innerlijke consistentie en gebruikte terminologie.

Mijns inziens komen de kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving terug in de eisen die de Raad van State gebruikt. De beleidsanalytische toets geeft invulling aan kwaliteitseis 2 (doeltreffendheid en doelmatigheid), kwaliteitseis 3 (subsidiariteit en evenredigheid) en kwaliteitseis 4 (uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid). De juridische toets geeft invulling aan kwaliteitseis 1 (rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen) en kwaliteitseis 5 (onderlinge afstemming). De technische toets komt ten slotte terug in kwaliteitseis 6 (eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid).

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB kijkt bij de beoordeling van wetsvoorstellen naar de rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en de gevolgen voor het investeringsklimaat. Deze eisen komen ook terug in de hiervoor behandelde kwaliteitseisen. Dat ligt