

University of Groningen

Vijftig jaren ficties voor binnenlandse belastingplichtigen in de Wet VPB 1969

Bouwman, Jan

Published in:
De toekomst van de vennootschapsbelasting

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
2019

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Bouwman, J. (2019). Vijftig jaren ficties voor binnenlandse belastingplichtigen in de Wet VPB 1969. In T. Stevens, & J. van de Streek (editors), *De toekomst van de vennootschapsbelasting: Lessen uit 50 jaar Wet VPB 1969* (blz. 147-158). Wolters Kluwer.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

Vijftig jaren ficties voor binnenlandse belastingplichtigen in de Wet VPB 1969

1. Inleiding

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB 1969) kent binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. Bij de eerste categorie subjectief belastingplichtigen spelen twee ficties een belangrijke rol: de vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 en de ondernemingsfictie van art. 2 lid 5. De afgelopen vijftig jaren hebben laten zien dat de ontwikkeling van beide ficties niet stil heeft gestaan en dat regelmatig de vraag opkomt in hoeverre de ficties voldoen aan de verwachtingen die de wetgever koesterde toen hij ze vijftig jaar geleden (weer) in de vennootschapsbelasting opnam. Hierna wordt deze ontwikkeling geanalyseerd en wordt bezien of er voor de wetgever aanleiding bestaat (de werking van) de ficties (opnieuw) aan te passen.

2. De vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969

2.1. De strekking van de regel

De vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 legt vast dat een lichaam voor de toepassing van de Wet VPB 1969 geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd indien het lichaam naar Nederlands recht is opgericht. Dit is de hoofdregel. Zoals uit de tekst van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 blijkt, bestaan op de toepassing van de fictie een aantal uitzonderingen: zo is zij niet van toepassing voor een aantal artikelen uit de wet² en geldt zij niet voor zover art. 17 lid 3 onderdeel b Wet VPB 1969 van toepassing zou zijn op een aanmerkelijk belang, gehouden door een feitelijk buiten Nederland gevestigd lichaam dat naar Nederlands recht is opgericht. Ten slotte is in art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 vastgelegd dat een Europese naamloze vennootschap (SE) die bij haar oprichting werd beheerst door Nederlands recht geacht wordt ook te zijn opgericht naar Nederlands recht. Via art. 2 lid 7 AWR geldt dit laatste ook voor de SCE, de Europese coöperatieve vennootschap.

¹ Hoogleraar Belastingrecht, Rijksuniversiteit Groningen.

² Zie de eerste volzin van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969.

2.2. *Het doel van de regel*

Bij de totstandkoming van de Wet VPB 1969 bestond aanvankelijk niet het voornemen om over te gaan tot de invoering van een vestigingsplaatsfictie als bedoeld in art. 2 lid 4 Wet VPB 1969. Volgens de indieners van het wetsvoorstel dat uiteindelijk leidde tot de Wet VPB 1969³ was er geen reden voor een dergelijke vestigingsplaatsfictie: 'een dergelijk vèrstrekende fictie – een fictie toch welke een lichaam blijvend als binnenlands belastingplichtige aanmerkt uitsluitend omdat de oprichting naar Nederlands recht plaats vond – is naar hun mening niet in overeenstemming met de beginselen aan de hand waarvan Nederland zijn belastingsoevereiniteit afbakt'. Op dit uitgangspunt, waarbij de binnenlandse belastingplicht uitsluitend kon voortvloeien uit de aanwezigheid van een feitelijke zetel in Nederland, is in de Tweede Nota van Wijziging⁴ echter weer teruggekomen.

Een belangrijk argument daarvoor lijkt te zijn dat de tegelijkertijd als wetsvoorstel in behandeling zijnde dividendbelasting een vergelijkbare fictie kent en dat het kabinet op dit punt de eenheid tussen de toekomstige vennootschapsbelasting en dividendbelasting wenst te bewaren. Een ander argument vormt de invoering van de Rijkswet Vrijwillige Zetelverplaatsing van Rechtspersonen⁵ en de Rijkswetzetel Zetelverplaatsing door de Overheid van rechtspersonen en instellingen⁶. In de genoemde nota van wijziging wordt vermeld dat een zetelverplaatsing op basis van deze wetten voor de toepassing van de vennootschapsbelasting buiten beschouwing moet kunnen blijven en dat een vestigingsplaatsfictie zoals vastgelegd in art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 daarin kan voorzien. Dat wil zeggen: in een vertrek zonder afrekenen.

Opmerkelijk is dat in de hiervoor aangehaalde parlementaire geschiedenis niet wordt verwezen naar een bewijsrechtelijk aspect dat is verbonden aan art. 2 lid 4 Wet VPB 1969. De bepaling bewerkstelligt immers zonder de mogelijkheid van tegenbewijs dat een naar Nederlands recht opgericht lichaam steeds binnenlands belastingplichtig is voor de VPB. Voor de fiscus vermindert dit de bewijslast rond de subjectieve binnenlandse belastingplicht aanzienlijk. Dat dit een belangrijk argument voor de fictie is – en dus zeker ook als een doel van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 moet worden gezien – wordt wat mij betreft kracht bijgezet door de aan de binnenlandse belastingplicht verbonden aangifteplicht (HR 26 augustus 1998, *BNB* 1998/350 en het Besluit van 19 maart 2019, *Stcrt.* 2019/17207). Deze bewerkstelligt dat ook na een eventuele verplaatsing van de feitelijke zetel uit Nederland relatief eenvoudig kan worden nagegaan of nog in Nederland te belasten winst wordt behaald. Mocht de belastingplichtige ter zake in gebreke blijven dan kan de inspecteur een beroep doen op de omkering van de bewijslast van art. 27e AWR.

2.3. *Bereikt de regel zijn doel?*

Waar het gaat om het doel dat in het slot van de vorige paragraaf is beschreven, een lichtere bewijslast voor de Belastingdienst voor het aantonen van binnenlandse belastingplicht,

3 *Kamerstukken II*, 1959/60, 6000, 3, p. 17.

4 *Kamerstukken II*, 1967/68, 6000, 17, p. 1 en 9.

5 *Stb.* 1967, 161.

6 *Stb.* 1967, 162.

kan worden geconstateerd dat art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 dit doel behaalt. Met betrekking tot de andere doelen die in deze paragraaf worden genoemd – eenheid tussen de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting (1) en de mogelijkheid van een vertrek zonder afrekenen (2) – is het beeld dat opduikt uit de literatuur en jurisprudentie duidelijk anders. Met betrekking tot het eerste doel schrijft Brood⁷ dat de dividendbelasting⁸ een ander karakter heeft dan de vennootschapsbelasting en dat het nastreven van eenheid daarom geen argument vormt om de fictiebepaling uit de dividendbelasting ook in de vennootschapsbelasting op te nemen. De dividendbelasting ziet immers op de uitdeling van winst aan aandeelhouders, terwijl de vennootschapsbelasting een heffing is over winst, gerealiseerd door vennootschappen. Daar komt nog bij dat Brood zo zijn bedenkingen heeft bij de fictiebepaling in de dividendbelasting: 'bovendien betwijfel ik of de enkele oprichting van een vennootschap in Nederland, (Nederland, JNB) voldoende legitimeert om een bronheffing toe te passen indien de 'bron' feitelijk niet is gelegen in de staat die de bronheffing oplegt'. Ook Van Horzen⁹ ziet in de fictiebepaling uit de dividendbelasting geen argument voor het bestaan van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969. Hij wijst erop dat eerstgenoemde bepaling bij een feitelijke zetel in het buitenland in verdragssituaties krachteloos kan zijn en verwijst ter zake naar HR 2 september 1992, *BNB* 1992/379, gewezen voor het verdrag tussen Nederland en Ierland. Heithuis¹⁰ voegt aan dit arrest nog HR 28 februari 2001, *BNB* 2001/295, gewezen voor het verdrag tussen Nederland en België uit 1970, toe. Overigens merkt hij op dat de vestigingsplaatsfictie van de dividendbelasting in niet-verdragssituaties bij een feitelijke zetel in het buitenland wel effectief kan zijn. Wat hem betreft is dit echter een uitzonderlijke situatie waarvan het maar de vraag is of deze door de Nederlandse fiscus in de praktijk zal worden opgemerkt.

Ook het tweede doel – de mogelijkheid van een vertrek zonder afrekenen onder de hiervoor genoemde Rijkswetten – wordt door Brood¹¹ kritisch bejegend. Hij meent dat een algemene regel als art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 – die immers niet beperkt is tot de zetelverplaatsing onder de Rijkswetten – over zijn doel heen schiet en in de Rijkswetten zelf had moeten worden geregeld. Bovendien twijfelt hij aan het nut van de bepaling. Ook zonder art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 staat bij een zetelverplaatsing op basis van de Rijkswetten niet vast dat het tot een afrekenen komt. Immers zelfs in het geval waarin zowel de feitelijke als de statutaire zetel uit Nederland vertrekt zal onder de omstandigheden van de Rijkswetten de belastingheffing in Nederland voortgaan omdat de (fysieke) onderneming van het betrokken lichaam in Nederland achterblijft, zodat niet een situatie intreedt dat in Nederland bij gebrek aan ondernemingsvermogen moet worden afgerekend. Van Horzen¹² kiest een andere invalshoek en beschrijft de situatie waarbij naast de verplaatsing van de feitelijke en statutaire zetel ook de (fysieke) onderneming uit Nederland vertrekt. Als door de toepassing van een belastingverdrag de situatie ontstaat dat in Nederland geen belasting meer kan worden geheven, moet, zo stelt Van Horzen onder verwijzing naar HR

7 E.A. Brood, *De vestigingsplaats van vennootschappen*, Deventer: Kluwer 1989, p. 153 en 154.

8 Art. 1 lid 3 Wet op de dividendbelasting 1965.

9 F. van Horzen, 'Afschaffing van de vestigingsplaatsfictie: een heidens voornemen?', *WFR* 1993/6075, p. 1573 en 1574.

10 E.J.W. Heithuis, 'Vestigingsplaatsficties in de belastingwetgeving: onmiddellijk afschaffen', *MBB* 2003/12, p. 379 en 380.

11 E.A. Brood, *De vestigingsplaats van vennootschappen*, Deventer: Kluwer 1989, p. 152.

12 F. van Horzen, 'Afschaffing van de vestigingsplaatsfictie: een heidens voornemen?', *WFR* 1993/6075, p. 1572.

13 november 1991, *BNB* 1992/58 en 59, worden afgerekend bij vertrek. Art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 doet daaraan niet af. Ook Heithuis¹³ neemt dit standpunt in en verwijst ter zake naar HR 27 augustus 1997, *BNB* 1998/50, waarin zo expliciet werd beslist.

De conclusie onder de vorige alinea kan derhalve luiden dat (ook) het tweede doel niet wordt bereikt met art. 2 lid 4 Wet VPB 1969. Opmerkelijk is dat de wetgever inmiddels ook zelf – in ieder geval in verdragssituaties – geen reden ziet bij vertrek uit Nederland van een naar Nederlands recht opgericht lichaam afrekening te voorkomen. Met de invoering van art. 15c Wet VPB 1969 heeft hij immers eigenhandig vertrek uit Nederland zonder afrekening (als gevolg van de toepassing van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969) onmogelijk gemaakt bij aanwezigheid van voor afrekening in aanmerking komende winst.

De invoering van art. 15c Wet VPB 1969 en de jurisprudentie¹⁴ hebben ook nog iets anders zichtbaar gemaakt, namelijk dat de belastingplichtigen die onder de werking van de vestigingsplaatsfictie vallen, moeten worden ingedeeld in beperkt en onbeperkt binnenlandse belastingplichtigen. Onbeperkt belastingplichtig zijn die binnenlandse belastingplichtigen die voor de gehele door hen behaalde winst in Nederland kunnen worden belast. Beperkt binnenlandse belastingplichtigen zijn die lichamen die niet voor de gehele door hen behaalde winst in Nederland kunnen worden belast, omdat zij voor de toepassing van een belastingverdrag geacht worden in het land van de verdragspartner te zijn gevestigd. Voor zover het belastingverdrag de winst van de hier bedoelde belastingplichtige uitsluitend ter heffing toewijst aan de verdragspartner, kan deze niet opkomen in de Nederlandse grondslag en ontstaat ondanks de vestigingsplaatsfictie een beperkte binnenlandse belastingplicht.

Het opvallende van deze beperkte binnenlandse belastingplicht is dat zij in Nederland feitelijk leidt tot een vorm van buitenlandse belastingplicht: alleen die bestanddelen die voldoende band hebben met Nederland kunnen bij de beperkt binnenlandse belastingplichtige in Nederland worden belast. De vraag is of deze uitkomst strookt met de bedoeling van de wetgever. Aangenomen mag worden dat de wetgever zich dit bij de invoering van de vestigingsplaatsfictie in de Wet VPB 1969 niet bewust was en ook niet als doel had gesteld. Toch lijkt het erop dat de wetgever deze ontwikkeling heeft geaccepteerd, omdat zij het logische resultaat is van de interactie tussen internationaal en nationaal belastingrecht.

Alles overziend kan worden geconstateerd dat de bedoelingen van de wetgever met de vestigingsplaatsfictie maar zeer beperkt zijn gerealiseerd. Tot echte problemen lijkt dit echter niet te hebben geleid. Vermoedelijk ook omdat een deel van de doelen uiteindelijk niet nastrevenswaardig bleek. Het is daarom niet verbazingwekkend dat het voorgaande geen aanleiding heeft gegeven tot aanpassingen van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969. Dit betekent overigens niet dat de bepaling sinds de invoering van de Wet VPB 1969 ongewijzigd is gebleven. In verband met in de loop van de tijd geconstateerde onbedoelde effecten is art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 op een aantal onderdelen toch aangepast. Ook deze aanpassingen vragen om een evaluatie.

13 E.J.W. Heithuis, 'Vestigingsplaatsficties in de belastingwetgeving: onmiddellijk afschaffen', *MBB* 2003/12, p. 378.

14 HR 17 februari 1993, *BNB* 1994/163.

2.4. De aanpassingen van de regel

Zoals uit de tussenzin, die is opgenomen in de eerste volzin van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969, blijkt, werkt de vestigingsplaatsfictie inmiddels niet meer voor de gehele Wet VPB 1969. Voor de toepassing van een aantal artikelen uit de sfeer van de deelnemingsvrijstelling, de begeleiding van de juridische splitsing en juridische fusie, en de fiscale eenheid is de fictie uitgeschakeld. Het effect van deze uitschakeling is dat lichamen die louter op de voet van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 in Nederland zijn gevestigd voor de toepassing van een aantal faciliteiten van de Wet VPB 1969 niet meer geacht worden in Nederland te zijn gevestigd.

Het niet langer van toepassing zijn van de vestigingsplaatsfictie voor de fiscale eenheid spreekt in dit verband het meest tot de verbeelding omdat de wetgever zonder deze maatregel de deur moest openzetten voor de figuur van de grensoverschrijdende fiscale eenheid. De basis voor dat laatste werd gelegd in HR 29 juni 1988, *BNB* 1988/331, HR 13 november 1996, *BNB* 1998/47 en HR 20 december 2002, *BNB* 2003/286, en hield kort gezegd in dat een naar Nederlands recht opgericht lichaam met een feitelijk zetel buiten Nederland moest worden toegelaten tot een overigens in Nederland aanwezige fiscale eenheid. De in art. 15 Wet VPB 1969 opgenomen voorwaarde voor opneming in een fiscale eenheid dat het te voegen lichaam in Nederland moet zijn gevestigd vormde in dit verband geen probleem, omdat ook met toepassing van de vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 aan deze voorwaarde kon worden voldaan. Aangezien de wetgever deze uitkomst niet in overeenstemming achtte met internationale regels omtrent de afbakening van de fiscale jurisdictie tussen landen en bovendien vreesde dat onbeperkte verliesimport mogelijk zou worden, ging hij over tot het uitsluiten van de vestigingsplaatsfictie voor de fiscale eenheid¹⁵.

In de literatuur zijn de hiervoor bedoelde beperkingen op de werking van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 bekritiseerd. Douma¹⁶ meent dat de wetgever onderscheid had moeten maken tussen de onbeperkt en beperkt binnenlandse belastingplichtigen van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969. Hij schrijft: 'De wetgever heeft ervoor gekozen deze ongewenste situatie te bestrijden met een ongeclausuleerde uitsluiting van de vestigingsplaatsfictie voor de toepassing van bepaalde regelingen, ongeacht de vraag of het naar Nederlands recht opgerichte lichaam feitelijk is gevestigd in een verdragsland dan wel in een niet-verdragsland. Mijns inziens ontstaat hierdoor overkill in het geval waarin een naar Nederlands recht opgericht lichaam feitelijk in een niet-verdragsland is gevestigd. In dat geval is het lichaam in Nederland – vanwege de vestigingsplaatsfictie – namelijk onbeperkt belastingplichtig. Het is dan niet wenselijk dat ondanks die onbeperkte belastingplicht bepaalde fiscale faciliteiten ten aanzien van die lichamen worden uitgesloten. (...). De situatie ligt in het algemeen anders bij lichamen waarvan de feitelijke vestigingsplaats is gelegen in een verdragsland. In dat geval is het lichaam beperkt binnenlands belastingplichtig (zie het (...) arrest *BNB* 1994/163) en is het gerechtvaardigd de toepasselijkheid van bepaalde fiscale faciliteiten uit te sluiten.'

¹⁵ *Kamerstukken II* 1999/00, 26854, 3, p. 12.

¹⁶ S.C.W. Douma, 'De vestigingsplaatsfictie in de vennootschapsbelasting', *WFR* 2003/6526, p. 652 en 653.

Hoewel het standpunt van Douma een logische onderbouwing kent, is de wetgever tot nog toe niet overgegaan tot aanpassing van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 in de door hem bepleite zin. Aangenomen mag worden dat dit terug te voeren valt op de angst dat een meer verfijnde benadering van de regelingen waarvoor art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 geen toepassing behoort te vinden, uiteindelijk onvoldoende bescherming biedt tegen de ongewenste effecten van de vestigingsplaatsfictie. In dit verband kan weer worden verwezen naar de redenen waarom de fiscale eenheid wordt uitgesloten van de toepassing van de vestigingsplaatsfictie. Ook in het geval waarin een naar Nederlands recht opgerichte dochter feitelijk is gevestigd in een niet-verdragsland bestaat het gevaar van een inbreuk op de fiscale jurisdictie van een andere mogendheid en de mogelijkheid van ongewenste verliesimport.

De tweede aanpassing van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 ziet op een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat zonder de vestigingsplaatsfictie in Nederland niet binnenlands belastingplichtig zou zijn en dat een aanmerkelijk belang houdt als bedoeld in art. 17 lid 3 onderdeel b Wet VPB 1969¹⁷. Om te voorkomen dat de voordelen uit het hier bedoelde aanmerkelijk belang vanwege de vestigingsplaatsfictie met een beroep op de deelnemingsvrijstelling onbelast zouden blijven bij het naar Nederlands recht opgerichte lichaam, bepaalt de tweede volzin van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 dat het voordeel moet worden belast op de voet van art. 17 lid 3 onderdeel b Wet VPB 1969. De tweede volzin van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 beoogt dus het ontwijken van art. 17 lid 3 onderdeel b Wet VPB 1969 te voorkomen en is dan ook te begrijpen als onderdeel van de strijd die mede in Europees verband wordt gevoerd tegen het ontwijken van belastingheffing. Zo bezien vormt deze tweede aanpassing dus ook een argument voor het afschaffen van de vestigingsplaatsfictie.

2.5. Conclusie

Alles overziend bestaat er de nodige kritiek op het functioneren van de vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969. Zoals bij een fictie gebruikelijk hoeft deze niet in overeenstemming te zijn met de werkelijkheid en kan dat laatste leiden tot ongelukkige uitkomsten die de wetgever vervolgens weer repareert. Dat alles heeft zich ook voorgedaan bij art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 en is dus een argument voor afschaffing van de bepaling. Dat argument wordt nog versterkt door het feit art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 kan leiden tot dubbele belastingheffing en dat de doelen die de wetgever bij de invoering van de Wet VPB 1969 met de vestigingsplaatsfictie beoogde te bereiken maar zeer beperkt realiseerbaar bleken, terwijl dit geen afbreuk heeft gedaan aan het functioneren van de vennootschapsbelasting.

Toch lijkt het er voorlopig niet op dat de vestigingsplaatsfictie het veld zal moeten ruimen. Druk vanuit Europa om dat te doen is er – mede door de uitzondering genoemd in de eerste volzin van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 – niet en het nationaliteitsbeginsel waarop art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 is gebaseerd staat ook overigens niet echt ter discussie. In verband met het laatste kan worden verwezen naar de invoering van het Multilateraal Instrument (MLI), in het bijzonder naar art. 4 van dit instrument¹⁸. Daarin is voor een lichaam met een zogenoemde ‘dubbele woonplaats’ opgenomen dat de autoriteiten van de betrokken

¹⁷ Wet van 22 december 2011, *Stb.* 639. Zie *Kamerstukken II* 2011/12, 33003, 11, p. 1, 2 en 4.

¹⁸ Zie ter zake van het MLI ook *V-N* 2018/19.

verdragsluitende staten in onderling overleg een verdragswoonplaats zullen bepalen voor dit lichaam (de zogenoemde ‘tie breaker’). Opvallend is dat bij dit overleg niet alleen rekening moet worden gehouden met de plaats van de werkelijke leiding van het lichaam, maar dat ook het recht van oprichting van het lichaam en eventuele andere omstandigheden een rol kunnen spelen bij de ‘woonplaatsbepaling’. Omdat Nederland bij de implementatie van art. 4 MLI geen voorbehoud heeft gemaakt¹⁹, leeft het nationaliteitsbeginsel (en daarmee de vestigingsplaatsfictie) kennelijk nog steeds in Den Haag. Daarnaast dwingt opname van dit beginsel in de MLI niet tot afschaffing van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969.

3. De ondernemingsfictie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969

3.1. De strekking van de regel

Art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 legt vast dat de lichamen genoemd in de onderdelen a, b, c en d van het eerste lid van art. 2 Wet VPB 1969 geacht worden hun onderneming met behulp van hun gehele vermogen te drijven.

3.2. Het doel van de regel

Uit de parlementaire geschiedenis van de Wet VPB 1969 kan worden afgeleid dat art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 een vermogensetiketteringsvoorschrift is: ‘het derde lid²⁰ komt in strekking overeen met art. 8 van het Besluit (bedoeld is het Besluit VPB 1942, JNB)²¹. De tekst van deze bepaling luidde: “Met betrekking tot de in artikel 2, lid 1, onder 1, 2 en 3, genoemde belastingplichtigen wordt het gehele vermogen als bedrijfsvermogen beschouwd.” Verder dan een vermogensetiketteringsvoorschrift gaat het niet: ‘ten antwoord op de vraag van vele leden of uit (...) artikel 2, derde lid, van het onderhavige ontwerp niet voortvloeit dat ook beleggingen als bedrijfsmiddelen moeten worden beschouwd, zij opgemerkt dat deze consequentie naar de mening van de ondergetekenden niet mag worden getrokken. Artikel 2, derde lid, heeft immers geen andere betekenis dan dat alle bezittingen en schulden van de daar genoemde lichamen tot hun ondernemingsvermogen behoren. Zoals bij de bespreking van artikel 10 in de memorie van antwoord inzake de inkomstenbelasting is opgemerkt, kunnen slechts als bedrijfsmiddelen worden beschouwd de zaken welke als duurzame kapitaalgoederen het vaste kapitaal van een bedrijf uitmaken en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. Van beleggingen – zoals aankoop van effecten ter belegging van overtollige kasmiddelen – kan dit in de regel niet worden gezegd. Welke beleggingen als bedrijfsmiddelen kunnen worden aangemerkt is een vraag die slechts van geval tot geval kan worden beantwoord. Evenals in het verleden zal in twijfelgevallen de beslissing aan de rechtspraak moeten worden overgelaten.’²²

De constatering dat art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 louter een vermogensetiketteringsvoorschrift is, doet overigens onvoldoende recht aan de bedoelingen van de wetgever. Door

19 *Kamerstukken II 2017/18, 34853 (R2096), 3, p. 9.*

20 In het oorspronkelijke wetsvoorstel was de ondernemingsfictie nog opgenomen in lid 3 van het latere art. 2 Wet VPB 1969.

21 *Kamerstukken II 1959/60, 6000, 3, p. 17.*

22 *Kamerstukken II 1963/64, 6000, 9, p. 10 en 11.*

het vermogensetiketteringsvoorschrift beoogt de wetgever namelijk te bereiken dat de opbrengsten van het gehele vermogen van de lichamen bedoeld in art. 2 lid 1 onderdeel a, b, c en d Wet VPB 1969 in de met vennootschapsbelasting te belasten winst worden opgenomen. Dat de wetgever dit doel door middel van een vermogensetiketteringsregel op een indirecte manier tracht te bewerkstelligen, kan worden verklaard vanuit de historie²³. Onder het Besluit VPB 1942 diende de jaarlijkse winst aanvankelijk²⁴ te worden bepaald via de methode van de vermogensvergelijking en kon met een vermogensetiketteringsregel dus worden bereikt dat de opbrengsten van alle vermogensbestanddelen bijdragen aan de winst.

3.3. Hoe heeft de regel uitgewerkt?

De kwalificatie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 als een regel voor vermogensetikettering is bevestigd in HR 17 december 1980, *BNB* 1981/29. In dit arrest overwoog de Hoge Raad 'dat echter belanghebbende de rechtsvorm heeft van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid zodat ingevolge het bepaalde in artikel 2, lid 5, in verbinding met artikel 2, lid 1, letter a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 haar gehele vermogen ondernemingsvermogen vormt en zij geen privévermogen kan hebben'. Het gevolg dat daaraan wordt verbonden is inderdaad dat de opbrengsten van alle vermogensbestanddelen tot de winst worden gerekend.²⁵

De bepaling van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 bereikt dus haar doel. Toch gaat zij verder dan alleen het zijn van een vermogensetiketteringsvoorschrift. Art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 veronderstelt ook steeds de aanwezigheid van een onderneming. Slot vermeldt naar aanleiding van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 in zijn noot onder HR 1 juli 1981, *BNB* 1981/318, dat werd gewezen voor een NV die louter belegde: "Hun onderneming": er moet dus een onderneming zijn, wil deze fictie met betrekking tot de aard van het vermogen gaan werken. De wet zwijgt over de vraag of een NV een onderneming heeft. Men zal uit de totale opzet en de geschiedenis van de subjectieve belastingplicht echter moeten afleiden dat de wetgever er van is uitgegaan dat een NV steeds – en dat moet m.i. dan ook wel zijn in al haar onderdelen – een onderneming drijft in de economische zin van dit woord".

De veronderstelde aanwezigheid van een onderneming betekent niet alleen dat art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 van toepassing is, ongeacht of een onderneming in materiële zin aanwezig is, maar ook dat de handelingen verricht door de lichamen vallend onder deze bepaling in beginsel ondernemingshandelingen zijn. Zie in dit verband HR 13 maart 1957, *BNB* 1957/141 en HR 8 juni 2007, *BNB* 2007/232: 'dat (...) voor de berekening van de winst geen onderscheid wordt gemaakt tussen bedrijfsmatige en niet-bedrijfsmatige inkomsten en uitgaven en dat het betalen van de schulden van de vennootschap als een bedrijfshandeling

23 Zie ook F. van Horzen, 'Art. 2, lid 5, Wet VPB 1969: een foute bepaling?', *NtFR* 2009/1824.

24 Tot de invoering van de Wet belastingherziening 1950.

25 Zie ook J. Verburg in zijn noot onder HR 29 november 1978, *BNB* 1979/57: "Maar is er eenmaal een n.v. dan beschouwt art. 2, lid 5, voornoemd haar complete handel en wandel als een ondernemingsgebeuren met winst als uitsluitend resultaat."

is aan te merken²⁶. Uit HR 1 juni 1960, *BNB* 1960/196, en HR 18 maart 1987, *BNB* 1987/245, blijkt overigens dat dit laatste weer niet betekent dat belastingschadevergoedingen en voor- of nadelen voortvloeiend uit het verkeer met aandeelhouders nu ook tot de winst behoren. Met name *BNB* 1987/245 plaatst de ondernemingsfictie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 – indirect – in het juiste principiële perspectief. In dit arrest verhuurde een NV overeenkomstig haar doelstelling tegen kostprijs bedrijfsruimten aan haar aandeelhouders. De inspecteur constateerde een winstuitdeling tot het verschil tussen een zakelijke huur en de in werkelijkheid in rekening gebrachte huur. De NV verweerde zich door te stellen dat zij slechts diende als juridische huls waarbinnen een bedrijfstak haar gezamenlijke huisvestingsproblemen had opgelost. Van een streven naar winst door de exploitatie van gebouwen was, aldus de NV, geen sprake. In cassatie bevestigde de Hoge Raad de aanwezigheid van een winstuitdeling. Hij oordeelde: 'Indien een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal met haar aandeelhouders overeenkomsten aangaat, waarbij zij voor de prestaties waartoe zij zich verbindt, een vergoeding bedingt welke lager is dan zij van een niet-aandeelhouder die overigens in dezelfde positie verkeert, zou hebben bedongen, zulks met de bedoeling de aandeelhouders te bevoordelen, dient het voordeel dat zij aldus aan de aandeelhouders doet toekomen, ingevolge artikel 8, lid 1, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (...), tot de winst van de vennootschap te worden gerekend. Zulks is niet anders in een geval als het onderhavige.' De betekenis van het arrest ligt derhalve in de constatering dat wat bedrijfseconomisch wenselijk wordt geacht en als zodanig statutair is vastgelegd ook door art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 niet zakelijk wordt indien als aandeelhouder wordt gehandeld.

Een ander uitvloeisel van de veronderstelde aanwezigheid van een onderneming kwam naar voren in HR 29 november 1978, *BNB* 1979/57 en HR 3 oktober 1990, *BNB* 1991/16. Beide arresten raken aan de vraag of een lichaam in de zin van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 zijn onderneming kan staken. Het meest relevant in dit verband is *BNB* 1991/16. In dit arrest staakte een BV haar bedrijf in technisch-economische zin en wenste zij de boekwinst die zij op een bedrijfspand behaalde onder te brengen in een vervangingsreserve. Het hof weigerde vorming van een vervangingsreserve omdat het bedrijf opgehouden had te bestaan. Het opzetten van een nieuw bedrijf door de BV op een andere plaats kon niet als voortzetting van het voorheen uitgeoefende bedrijf worden gezien, aldus het hof. De Hoge Raad casseerde de uitspraak van het hof. Hij stelde dat het hof ten onrechte de staking van het bedrijf in technisch-economische zin beslissend had geacht voor zijn oordeel. De Hoge Raad vervolgde: "Naar reeds blijkt uit artikel 2, lid 5, van deze wet vormen alle ondernemingsactiviteiten die door een besloten vennootschap worden verricht, tezamen één onderneming." Dat wil zeggen de onderneming, gedreven door een BV, begint bij de totstandkoming van de BV en wordt pas gestaakt bij het einde van de BV. Hieruit volgt, aldus de Hoge Raad, dat de BV de beoogde vervangingsreserve kon vormen 'indien en zolang zij het voornemen had over te gaan tot de aanschaffing van een ander pand dat in haar onderneming eenzelfde economische functie zou gaan vervullen als het verkochte onroerend goed'.

26 Zie ook HR 8 maart 2013, *BNB* 2013/138, betreffende de vrijval van de door een inhoudingsplichtige op zijn balans opgenomen dividendbelastingsschuld (over door de inhoudingsplichtige uitgekeerd dividend) die niet meer kon worden nageheven door de Belastingdienst. De vrijval was mede op de voet van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 belast.

Een laatste hier te noemen effect van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 betreft de invulling die door deze bepaling aan het begrip 'bedrijfsmiddel' wordt gegeven. Maatgevend hierbij is het eerdergenoemde arrest van 1 juli 1981, *BNB* 1981/318, dat – zoals vermeld – een NV betrof die louter belegde. De enige bezitting van de NV was een pand dat zij verhuurde aan haar grootaandeelhouder. Omtrent het karakter van het pand – wel of geen bedrijfsmiddel – overweegt de Hoge Raad 'dat het Hof heeft geoordeeld, dat de in artikel 2, lid 5 (...) neergelegde fictie dat (onder andere) vennootschappen, ook wanneer hun feitelijke werkzaamheid in economisch opzicht geen onderneming vormt, geacht moeten worden een onderneming te drijven, niet daarenboven in zich sluit, dat in het veronderstelde geval bestanddelen van hun vermogen als bedrijfsmiddelen (...) zouden zijn aan te merken; dat voor dit oordeel in de tekst en het systeem van de Wet geen en in de historie van de Wet onvoldoende steun valt te vinden, zodat het als onjuist dient te worden verworpen; dat ook in een geval waarin artikel 2, lid 5 (...) van toepassing is als bedrijfsmiddelen zijn aan te merken die bestanddelen van het vermogen van een naamloze vennootschap die – in tegenstelling tot zaken, welke voor de omzet zijn bestemd (vlottend kapitaal) – tot de duurzame kapitaalgoederen (vast kapitaal) van de naamloze vennootschap behoren; dat uit de bestreden uitspraak blijkt dat het onderhavige pand tot de duurzame kapitaalgoederen van belanghebbende behoort; dat mitsdien dit pand een bedrijfsmiddel is'.

3.4. *De (wijzigende) plaats van de regel in de Wet VPB 1969*

Zoals hiervoor beschreven, bleek art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 gedurende het bestaan van de Wet VPB 1969 meer dan alleen een vermogensetiketteringsvoorschrift voor de onder deze bepaling vallende lichamen. Hoewel de wetgever zich niet altijd kon vinden in de uitkomsten van de rechtspraak, is hij er niet toe overgegaan art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 zelf aan te passen. Wel wijzigde de wetgever de Wet VPB 1969 door een bepaling tegen de handel in herinvesteringsreservevennootschappen in te voeren. De introductie van aanvankelijk art. 15e – en later als vervanging van dit artikel: art. 12a – Wet VPB 1969 was een uitvloeisel van de beslissing in *BNB* 1991/16, die – zoals vermeld – inhoudt dat de lichamen vallend onder art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 geacht worden gedurende hun bestaan steeds dezelfde onderneming te drijven. Deze beslissing verschafte aan een belastingplichtige als bedoeld in art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 de mogelijkheid winst behaald bij het staken van een onderneming in technisch-economische zin onder te brengen in een herinvesteringsreserve en deze reserve ook te handhaven indien het belang in de betrokken belastingplichtige wijzigde. De genoemde regeling beperkt dit gevolg van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 door voor te schrijven dat de herinvesteringsreserve onmiddellijk voor de belangenwijziging moet worden toegevoegd aan de winst. Overigens bestond niet alleen de mogelijkheid om op de geschetste wijze onbelast winst door te schuiven, maar dreigde de Belastingdienst in sommige gevallen haar claim op de herinvesteringsreserve zelfs geheel te verliezen, namelijk indien de overnemende aandeelhouder de overgenomen belastingplichtige wist leeg te halen zonder dat de Belastingdienst bijtijds actie kon ondernemen. Door art. 40 Invorderingswet wordt ook dit aspect van de herinvesteringsreservevennootschap bestreden.

Anders dan voor de vestigingsplaatsfictie van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969, is voor de ondernemingsfictie van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 niet opgenomen dat deze ook geldt voor de rest van de Wet VPB 1969 voor zover die van toepassing is op lichamen als bedoeld in art. 2 lid 5 Wet VPB 1969. Gelet op de bedoeling die de wetgever bij de invoering van art. 2 lid 5

Wet VPB 1969 heeft uitgedragen – de bepaling is een vermogensetiketteringsvoorschrift – mag worden aangenomen dat de ondernemingsfictie niet zonder meer doorwerkt naar de rest van de wet. Het meest in het oog lopen in dit verband art. 13d lid 11 onderdeel b, art. 14 en het voormalige art. 20 lid 5 Wet VPB 1969.

In art. 13d lid 11 onderdeel b Wet VPB 1969 is vastgelegd dat aftrek van een liquidatieverlies op een deelneming alleen mogelijk is indien de onderneming van de deelneming volledig is gestaakt dan wel uitsluitend is voortgezet buiten het concern van de deelneming. Uit de parlementaire geschiedenis²⁷ blijkt dat het begrip ‘onderneming’ hier in ruime zin moet worden uitgelegd: ook een verzameling beleggingspanden wordt als een onderneming gezien²⁸. Voor art. 13d lid 11 onderdeel b Wet VPB 1969 luidt de conclusie derhalve dat het begrip ‘onderneming’ breed moet worden uitgelegd. Deze aanpak strookt daarmee deels met art. 2 lid 5 Wet VPB 1969, zonder echter iedere activiteit als onderneming te bestempelen.

Voor wat betreft art. 14 Wet VPB 1969, de bedrijfsfusiefaciliteit, is tijdens de parlementaire behandeling²⁹ naar voren gekomen dat het begrip ‘onderneming’ in dit artikel in materiële zin moet worden begrepen. Deze zienswijze is de staatssecretaris tot nu trouw gebleven. In het besluit van 12 augustus 2015³⁰ wordt immers vermeld: “dit betekent dat voor de toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb een onderneming in materiële zin moet worden overgedragen, dat wil zeggen ‘een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die gericht is op deelname aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen’. Niet van belang hierbij is de wettelijke fictie dat bepaalde lichamen worden geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen (opgenomen in artikel 2, vijfde lid, van de Wet Vpb)”. Het besluit voegt daaraan nog toe dat deze uitleg in overeenstemming is met de Fusierichtlijn. Dit laatste beeld lijkt enigszins te worden bevestigd in de jurisprudentie (HvJ EG 15 januari 2002, V-N 2002/8.26 en HR 9 mei 2003, BNB 2003/331). Hoewel de conclusie dus kan zijn dat art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 niet doorwerkt naar het begrip ‘onderneming’ in art. 14 Wet VPB 1969 betekent dit niet dat de conclusie dat het begrip ‘onderneming’ in art. 14 Wet VPB 1969 louter ziet op een onderneming in materiële zin, onomstreden is. In de literatuur wordt vrij algemeen³¹ de stelling betrokken dat ook beleggingsactiviteiten onder het ondernemingsbegrip van art. 14 Wet VPB 1969 kunnen worden gebracht, mits er maar sprake is van een zekere organisatie die onafhankelijk kan functioneren.

Art. 20 lid 5 Wet VPB 1969 (oud) beperkte de verrekening van verliezen bij een lichaam waarvan de onderneming was gestaakt en waarin het belang zich ten minste in belangrijke mate wijzigde. Uit de parlementaire geschiedenis van deze bepaling³² blijkt dat het begrip ‘onderneming’ hier anders moet worden begrepen dan in art. 2 lid 5 Wet VPB 1969. Het ging de wetgever in art. 20 lid 5 Wet VPB 1969 (oud) om het staken van een onderneming in materiële zin: ‘het begrip staken houdt hier overigens, evenals in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in, een als blijvend te beschouwen beëindiging van

27 *Kamerstukken II* 1987/88, 19968, 7, p. 40.

28 Deze opvatting wordt bovendien bevestigd in het besluit van 13 februari 2019, *Stcrt.* 2019, 9603, onderdeel 5.11.2.2: ‘omdat het begrip ‘onderneming’ in ruime zin moet worden geïnterpreteerd, betekent dit dus ook dat eventuele beleggingsactiviteiten moeten zijn gestaakt’. Met andere woorden: ook beleggingsactiviteiten vallen onder het begrip ‘onderneming’.

29 *Kamerstukken II* 1968/69, 6000, 63, p. 1 en 2.

30 *Stcrt.* 2015, 25589, onderdeel 3.1.

31 Vergelijk E. van den Brande-Boomsluiters, *De bedrijfsfusiefaciliteit in de vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2004, p. 35, 98-102.

32 *Kamerstukken II* 1968/69, 6000, 22, p. 30.

het handelen als ondernemer (...) zodat een toestand is ingetreden waarvan niet meer kan worden gezegd dat het een organisatie van kapitaal en arbeid is, die is opgebouwd en in stand wordt gehouden met het oogmerk om winst te behalen'. Hoewel de verhouding tussen art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 en art. 20 lid 5 Wet VPB 1969 (oud) van meet af aan redelijk helder is geweest, bleek de wetgever uiteindelijk niet tevreden met de uitleg die de rechter gaf aan het begrip 'onderneming' in deze bepaling. In de opvolger van art. 20 lid 5 Wet VPB 1969 (oud) – art. 20a Wet VPB 1969 – werd daarom overgegaan op het ruimere begrip 'werkzaamheid'.

3.5. Conclusie

Art. 2 lid 5 Wet VPB 1969, de ondernemingsfictie, biedt de wetgever de zekerheid dat de lichamen vallend onder deze bepaling worden belast voor alle voordelen die zij behalen, ongeacht of die voordelen voortvloeien uit een onderneming in de materiële zin van het woord. Dit betekent dat ook voordelen behaald met beleggen tot belaste winst leiden. Dit past binnen het systeem van de wet, nu de lichamen die onder art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 vallen als lichaam zijn belast. Anders dan bij de belastingplichtigen van art. 2 lid 1 onderdeel e en g Wet VPB 1969 wordt voor de belastingplicht van eerstbedoelde lichamen immers niet de eis gesteld dat zij daadwerkelijk een onderneming drijven.

Vanuit Europees perspectief – in het bijzonder mogelijke strijd met de vrijheden van het VWEU – heeft art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 geen vragen opgeroepen. Dit ligt voor de hand nu onder art. 2 lid 1 onderdeel a-d ook naar vreemd recht opgerichte lichamen vallen die vergelijkbaar zijn met de naar Nederlands recht opgerichte lichamen bedoeld in deze bepalingen. Uit het voorgaande blijkt overigens dat de doorwerking van art. 2 lid 5 Wet VPB 1969 naar andere bepalingen in de wet waarin het begrip 'onderneming' wordt gebruikt beperkt is. Dat lijkt verstandig, omdat deze bepalingen hun eigen doel en strekking hebben en voor alle aan de VPB onderworpen lichamen op dezelfde voet moeten worden toegepast.

4. Afronding

Zoals hiervoor bleek, is het niet waarschijnlijk dat de wetgever de hier besproken ficties (fundamenteel) zal wijzigen. Voor wat betreft de vestigingsplaatsfictie vallen daarbij kanttekeningen te plaatsen. Met betrekking tot de ondernemingsfictie lijkt er inderdaad geen reden voor wijziging te zijn.