

NLF 2022/2595

Standpunt over fiscale eenheid en meerdere malen tariefopstapje

Belastingdienst 8 februari 2022, KG:032:2022:4

SAMENVATTING

M en D zijn gevoegd in een fiscale eenheid. M heeft eind 2020 een 'toren' opgericht van tien nieuw opgerichte bv's. M houdt de aandelen in bv 1, die op haar beurt de aandelen houdt in bv 2, enz. De nieuw opgerichte vennootschappen zijn verder leeg en houden slechts het belang in een van de andere vennootschappen.

Per 1 januari 2021 is verzocht om de fiscale eenheid tussen M en D te verbreken. In januari 2021 zijn de aandelen in D door M verkocht aan bv 10, tegen schuldigerkenning. Per 1 februari 2021 wordt verzocht om D te voegen met bv 10 als moedermaatschappij. Per 1 maart 2021 wordt vervolgens verzocht om bv 9 te voegen en aan te merken als moedermaatschappij. Dit gebeurt iedere maand opnieuw, tot ten slotte per 1 december 2021 wordt verzocht om M te voegen en aan te merken als moedermaatschappij. In totaal behaalt de groep met deze structurering en 11 voegingen in 2021 een vennootschapsbelastingvoordeel van $11 \times \text{€ } 24.500 = \text{€ } 269.500$ (het bedrag van € 24.500 betreft het 10% tariefverschil tussen de eerste en tweede schijf, vermenigvuldigd met de lengte van de eerste schijf van € 245.000).

Vraag

Kan deze structurering in combinatie met de voegingen worden bestreden?

Antwoord

Ja, deze structurering in combinatie met de voegingen kan worden bestreden met *fraus legis*. De doorslaggevende beweegreden voor het opzetten van deze structuur en het meerdere malen per boekjaar voegen, is het meerdere malen toepassen van het zogenoemde tariefopstapje. Het op deze wijze meerdere malen gebruikmaken van het tariefopstapje is in strijd met doel en strekking van de wet.

NOOT

De voorgelegde casus betreft een 'ladder' van twaalf bv's, waarvan er tien nieuw zijn opgericht en (naast het houden van de aandelen in de andere bv's) leeg zijn. Stap voor stap worden de bv's gevoegd in een fiscale eenheid, elke maand één. Door middel van deze opzet kan in de loop van een boekjaar twaalf keer gebruik worden gemaakt van het tariefopstapje. Dit is een gevolg van artikel 7, lid 4, tweede volzin, Wet VpB 1969, waarin wordt bepaald dat het gedeelte van het boekjaar, waarin een belastingplichtige geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, aangemerkt wordt als een afzonderlijk jaar. Voor dit 'korte' boekjaar geldt het volledige tariefopstapje.

De kennisgroep stelt zich op het standpunt dat de structuur kan worden bestreden met *fraus legis*. Zowel aan het motiefvereiste als aan het normvereiste is voldaan, aldus de kennisgroep, omdat de enige

reden voor de structuur bestaat uit het behalen van het belastingvoordeel van de elf extra keren dat van het tariefopstapje gebruik kan worden gemaakt (motief) en de opzet indruist tegen doel en strekking van de wet (norm). Ten aanzien van doel en strekking merkt de kennisgroep op dat het tariefopstapje is ingevoerd om ruimte bieden aan het mkb voor voortgaande werkgelegenheids groei en innovatie en dat de voegingsmogelijkheid van artikel 7, lid 4, tweede volzin, Wet VpB 1969 beoogt de fiscaliteit niet aan concernvorming in de weg te laten staan.

Het standpunt geeft enig inzicht in de manier waarop binnen de Belastingdienst wordt aangekeken tegen fragmentatie. In 2021 zijn Kamervragen gesteld over het opsplitsen van bedrijven om meerdere malen gebruik te kunnen maken van het tariefopstapje. De staatssecretaris antwoordde daarop dat hij zou monitoren of, op welke schaal en hoe bedrijven van deze mogelijkheid gebruik zouden gaan maken en dat hij zou ingrijpen met wettelijke maatregelen om ongewenste fragmentatie te bestrijden, als daartoe aanleiding zou zijn. Wettelijke (antimisbruik)maatregelen zijn uitgebleven, maar er ligt nu wel dit standpunt. Deze vorm van fragmentatie wordt aangemerkt als *fraus legis*. Dit sluit aan bij de verwachtingen die in 2021 in de literatuur werden benoemd ten aanzien van een dergelijke 'ladder' fiscale eenheid.¹ Daarbij vroeg men zich af waar de grens zou komen te liggen: bij maandelijkse herhaling bijvoorbeeld, of al bij herhaling per kwartaal? Nu weten we dat in elk geval maandelijkse herhaling als *fraus legis* wordt aangemerkt. Overigens is de opzet sinds 2023 sowieso minder aantrekkelijk geworden, nu de lengte van de eerste tariefschijf is ingekort en het verschil in tarief tussen de eerste en tweede schijf is verkleind. Dit laat echter de vraag naar de reikwijdte van dit standpunt over fragmentatie onverlet. Zo is het ook interessant om te weten in hoeverre de in het standpunt aangegeven lijn zal worden doorgetrokken naar andere vormen van fragmentatie, zoals het meermalen gebruikmaken van de franchise van artikel 15b Wet VpB 1969 of van de € 1 miljoen in het kader van de verliestemporisering van artikel 20, lid 2, Wet VpB 1969. De extreme kanten van de in het hierboven weergegeven standpunt besproken casus (lege vennootschappen, veel herhalingen, sterk kunstmatig) maken het niet eenvoudig om hierover uitspraken te doen.

mr. dr. E. Boomsluit
Erasmus Universiteit

BRON KG:032:2022:4

KG:032:2022:4 Fiscale eenheid en meerdere malen tariefopstapje

Publicatiedatum 27-03-2023, 12:49 | Laatste update 27-03-2023, 12:49 | Standpunt

Aanleiding

De casus is als volgt.

- M en D zijn gevoegd in een fiscale eenheid.
- M heeft eind 2020 een 'toren' opgericht van tien nieuw opgerichte BV's.
- M houdt de aandelen in BV 1, die op haar beurt de aandelen houdt in BV 2, enz.

¹ O. de Groot en E. van Uunen, 'Opinie: over de fiscale eenheid en de koekjeströmmel', Fiscaal Praktijkblad 2021/152.

- De nieuw opgerichte vennootschappen zijn verder leeg en houden slechts het belang in een van de andere vennootschappen.
- Per 1 januari 2021 is verzocht om de fiscale eenheid tussen M en D te verbreken.
- In januari 2021 zijn de aandelen in D door M verkocht aan BV 10, tegen schuldigerkenning.
- Per 1 februari 2021 wordt verzocht om D te voegen met BV 10 als moedermaatschappij.
- Per 1 maart 2021 wordt vervolgens verzocht om BV 9 te voegen en aan te merken als moedermaatschappij.
- Dit gebeurt iedere maand opnieuw, tot ten slotte per 1 december 2021 wordt verzocht om M te voegen en aan te merken als moedermaatschappij.
- In totaal behaalt de groep met deze structurering en 11 voegingen in 2021 een vennootschapsbelastingvoordeel van $11 \times \text{€ } 24.500 = \text{€ } 269.500$ (het bedrag van € 24.500 betreft het 10% tariefverschil tussen de eerste en tweede schijf, vermenigvuldigd met de lengte van de eerste schijf van € 245.000).

Vraag

Kan deze structurering in combinatie met de voegingen worden bestreden?

Antwoord

Ja, deze structurering in combinatie met de voegingen kan worden bestreden met *fraus legis*. De doorslaggevende beweegreden voor het opzetten van deze structuur en het meerdere malen per boekjaar voegen is het meerdere malen toepassen van het zogenoemde tariefopstapje. Het op deze wijze meerdere malen gebruik maken van het tariefopstapje is in strijd met doel en strekking van de wet.

Beschouwing

In artikel 15 en verder van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) zijn de vereisten opgenomen om een fiscale eenheid aan te gaan. In casu wordt voldaan aan de wettelijke voorwaarden om een fiscale eenheid aan te gaan. Het is ook mogelijk om een moeder- of dochtermaatschappij gedurende het boekjaar te voegen. In artikel 7, vierde lid, Wet Vpb 1969 is geregeld wat onder jaar wordt verstaan voor toepassing van de Wet Vpb 1969. In beginsel is dat het boekjaar van belastingplichtige. In artikel 7, vierde lid, tweede volzin, Wet Vpb 1969 is een bijzondere regel opgenomen in geval van voeging in of ontvoeging uit een fiscale eenheid in de loop van het boekjaar. Indien de belastingplichtige namelijk in de loop van het boekjaar als moedermaatschappij als bedoeld in artikel 15, tweede lid, Wet Vpb 1969 of als dochtermaatschappij deel gaat uitmaken van of ophoudt deel uit te maken van een fiscale eenheid, wordt het gedeelte van dat boekjaar waarin belastingplichtige geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid aangemerkt als een afzonderlijk jaar. Dat betekent dat bij één voeging gedurende het boekjaar voor de heffing van vennootschapsbelasting sprake is van twee afzonderlijke jaren. Dit heeft gevolgen voor enkele bepalingen in de Wet Vpb 1969 waarin het verstrijken van jaren relevant is (bijvoorbeeld die met betrekking tot de herinvesteringsreserve of de verliesverrekening tot en met 2021).

In de onderhavige casus hebben D en BV 10 tot en met BV 1 dus een kort boekjaar waarin ze gebruik maken van het geldende tariefopstapje van artikel 22 Wet Vpb 1969. De crux is dat het tariefopstapje niet beperkt wordt in de tijd als sprake is van een boekjaar dat korter is dan 365 dagen. Zoals gezegd behaalt de groep met deze structurering en voegingen in 2021 een voordeel van in totaal $11 \times \text{€ } 24.500 = \text{€ } 269.500$. In het jaar 2022 zal het voordeel van een structurering als deze nog groter zijn aangezien de lengte van de eerste schijf in dat jaar is verhoogd van € 245.000 naar € 395.000 en het hoogste tarief van 25% naar 25,8%.

De vraag is of de opeenvolgende voegingen in de loop van het boekjaar de daaruit voortvloeiende afzonderlijke jaren, gecombineerd met het meermaals toepassen van het tariefopstapje in één boekjaar bestreden kunnen worden met fraus legis. Om fraus legis in stelling te kunnen brengen, moet voldaan te zijn aan twee voorwaarden, het motiefvereiste en het normvereiste. Aan het motiefvereiste is voldaan; de 'toren' van tien vennootschappen is slechts opgezet voor het verkrijgen van het belastingvoordeel. Het dient geen ander doel dan louter dat fiscale doel. De vennootschappen zijn namelijk verder leeg.

Ten aanzien van het normvereiste kan worden opgemerkt dat de structurering in combinatie met de voegingen indruist tegen doel en strekking van de wet. Het is nooit de bedoeling van de wetgever geweest dat een belastingplichtige door gebruik te maken van de fiscale eenheid het tariefopstapje per maand kan genieten. Het tariefopstapje is in 2000 geïntroduceerd om ruimte te bieden aan het MKB voor voortgaande werkgelegenheidsgroei en innovatie. De keuzes voor de hoogte van het tariefopstapje en de drempel waren ingegeven door de budgettaire mogelijkheden. Zie Kamerstukken II 1999/00, 26820, nr. 3, p. 18.

Daarnaast kan worden aangevoerd dat het in de loop van het boekjaar kunnen voegen in de fiscale eenheid en de onmiddellijk daaraan voorafgaande boekjaarafsluiting bij de dochtermaatschappij op grond van artikel 7, vierde lid, tweede volzin Wet Vpb 1969 en artikel 6, derde lid, Besluit fiscale eenheid 2003, beoogt de fiscaliteit niet aan concernvorming in de weg te laten staan. In casu wordt hier door de groep oneigenlijk gebruik van gemaakt. De groep voegt in casu niet telkens een nieuwe moeder vanwege beoogde concernvorming, maar louter om haar winsten te splitsen teneinde meerdere malen gebruik te maken van het tariefopstapje. Terwijl de groep als geheel daar normaliter slechts eenmaal recht op zou hebben. In dit geval is het overgrote deel van de groepsvennootschappen opgericht voor het fiscale doel. Het is niet de bedoeling dat het voordeel van het tariefopstapje meerdere malen wordt benut door oneigenlijk gebruik te maken van een andere fiscale mogelijkheid, namelijk de fiscale eenheid. Door de gekozen opzet wordt de faciliteit van de fiscale eenheid op een onjuiste manier gebruikt. De opzet kan daarom worden bestreden met fraus legis.

Content informatie

Dit standpunt is vastgesteld op: 08-02-2022.