

## Reorganisaties gestoeld op implicaties

### Chronologische weergave van de wetsgeschiedenis van de fiscale eenheid

*Jelle Spanjaardt*

#### Aanleiding en inleiding

Dit stuk is geschreven als reactie op de internetconsultatie inzake de nieuwe groepsregeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In paragraaf 5 van de beleidsnota worden enkele mogelijkheden gesuggereerd die kunnen leiden tot een nieuwe groepsregeling. Deze mogelijkheden zijn:

- het behouden van het fiscale-eenheidsregime met bestaande spoedreparatiemaatregelen en, indien nodig, het aanvullen van deze regeling met meer spoedreparatiemaatregelen
- het volledig afschaffen van de regeling van de fiscale eenheid
- het instellen van een verlies- of winstoverdrachtregeling
- het instellen van een grensoverschrijdende groepsregeling met objectvrijstelling.

Tevens wordt in de beleidsnota de vraag opgeworpen of behoefte bestaat aan een extra interne reorganisatiefaciliteit, waartoe de fiscale eenheid sinds geruime tijd gediend heeft.

Als bachelorscriptie heb ik onderzoek gedaan naar de bedoeling van de wetgever achter de fiscale eenheid als reorganisatiefaciliteit. Dat wil zeggen dat ik de parlementaire geschiedenis van het fiscale-eenheidsregime sinds de invoering van het regime in het Besluit op de Winstbelasting 1940 heb geanalyseerd, waarbij ik in het bijzonder heb onderzocht in hoeverre de fiscale eenheid daadwerkelijk als reorganisatiefaciliteit is bedoeld. Deze analyse is relevant voor de internetconsultatie omdat het voorziet in een perspectief van waaruit men het aan spoedige wijziging onderhevige regime kan bekijken op een manier die slechts gericht is op de wetshistorische oorsprong van het regime.

Bij het doen van dit onderzoek heb ik mij beperkt tot Kamerstukken uit het parlement, zodat de resultaten van het onderzoek niet konden worden gekleurd door enige andere interpretatie van het regime dan die van de wetgever, zoals rechtspraak en literatuur. Het resultaat: een chronologisch overzicht van de zuivere bedoeling van de wetgever ten aanzien van het fiscale-eenheidsregime.

#### De bedoeling van de wetgever

##### *Oorspronkelijke bepaling*

Het fiscale-eenheidsregime is bij Nota van Wijziging voorgesteld als art. 26bis Besluit op de Winstbelasting 1940, dat het voor lichamen met een 100%-aandelenbelang in een ander lichaam mogelijk maakte om samen met dat andere lichaam als eenheid te worden betrokken in belastingheffing. De aanleiding voor dit voorstel was het feit dat het in de praktijk voorkwam dat lichamen dividenden van hun dochtermaatschappijen als eigen winst boekten, en niet-uitgekeerde winsten van diezelfde dochtermaatschappijen als waardeinstijgingen van de boekwaarde van de aandelenpakketten op hun balans zetten. Het wetsvoorstel hield wel rekening met de dividenden, maar niet met de waardeinstijgingen van de aandelenpakketten, met dubbele belastingheffing tot gevolg.

Een gepaste oplossing leek om belasting te heffen alsof de dochtermaatschappij zou zijn 'opgegaan' in de moedermaatschappij, waardoor fiscaal slechts één belastingplichtige werd gezien. De heffing zou daarbij gebaseerd worden op een verzamelbalans.

Met deze regeling werd het voor maatschappijen onderling mogelijk om resultaten te verrekenen. Het artikel werd opgenomen als art. 27 van het Besluit op de Winstbelasting 1940.

De regeling is slechts beperkt besproken en toegelicht in de parlementaire behandeling. Het is zonder beraadslaging en hoofdelijke stemming aangenomen. Wat de precieze strekking van de 'opgaan-in'-benadering diende te zijn, of wat het vooral *niet* diende te zijn, is niet expliciet toegelicht. Men kan daarom slechts op basis van de gegeven informatie vaststellen wat de oorspronkelijke bedoeling van de regeling is geweest, namelijk het verrekenen van resultaten op een verzamelbalans tussen lichamen wanneer sprake was van een 100%-aandelenbelang om dubbele heffing in groepssituaties te voorkomen.

Het artikel werd in het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 zonder inhoudelijke wijziging overgenomen via art. 32 lid 5 van dat besluit. De toelichting op het artikel bij het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 bevestigde dat de ratio van de bepaling was het scheppen van een mogelijkheid voor concerns om, wanneer was voldaan aan de voorwaarden, te worden belast als één lichaam. Ondanks de juridische zelfstandigheid van de maatschappijen kon een economische eenheid een bijzondere fiscale behandeling rechtvaardigen. De dochtermaatschappijen werden geacht te zijn 'opgegaan' in de moedermaatschappijen, waardoor fiscaal slechts één 'bedrijfsvermogen' bestaat. Dit had een uitbreiding van de mogelijkheden tot resultaatverrekening als gevolg. In de toelichting op het Besluit op de Winstbelasting 1942 werden enkele situaties genoemd waarbij een verzoek tot het aangaan van de fiscale eenheid in ieder geval niet werd ingewilligd. Deze eerste standaardvoorwaarden zagen op het gelijklopen van de boekjaren van de betrokken lichamen, overgangsreserves, en de financiering van het aandelenpakket in de dochtermaatschappijen.

Ter conclusie kan aldus worden gesteld dat de fiscale eenheid oorspronkelijk bedoeld is om dubbele heffing in concerns te voorkomen, door het mogelijk te maken resultaten te verrekenen op een verzamelbalans. In het licht van de opmerkingen die gemaakt zijn bij de parlementaire behandeling en de ingevoerde standaardvoorwaarden stel ik dat de regeling niet bedoeld is als reorganisatiefaciliteit. Het is daarom zeer aannemelijk dat deze mogelijkheid destijds evenmin is voorzien, zeker omdat het wetsvoorstel wel voorzag in een andere reorganisatiefaciliteit: de bedrijfsfusie. Als de wetgever had voorzien dat de fiscale eenheid gebruikt kon worden voor reorganisaties zou het voor de hand liggend zijn dat hier tenminste iets over opgemerkt zou worden bij de parlementaire behandeling, of dat een standaardvoorwaarde hier betrekking op zou hebben.

### *De bepaling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969*

Het wetsvoorstel voor een nieuwe Wet op de vennootschapsbelasting nam het fiscale-eenheidsregime over als art. 14. Voor wat betreft wijzigingen was de enige materiële wijziging die van de rechtsvormeis: vanaf de invoering zouden alleen nv's deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid omdat de praktijk had uitgewezen dat alleen bij nv's behoefte bestond om een fiscale eenheid aan te gaan.

In de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel hebben zich twee discussies afgespeeld die kenmerkend zijn voor de strekking en ratio van de bepaling:

- voorgesteld werd om de bezitsei van 100% te verlagen, omdat deze belemmerend werkte jegens fusies en overnames. Dit voorstel werd verworpen omdat een versoepeling van de bezitsei in strijd zou zijn met de strekking van het regime
- voorgesteld werd om de geldende standaardvoorwaarden, die deel uitmaakten van het beleid omtrent de fiscale eenheid dat haar grondslag vond in de delegatiebepaling van het artikel,

wettelijk te verankeren. Dit voorstel werd verworpen omdat de verscheidenheid van de verzoeken van de fiscale eenheid regelmatig tot wijziging van de standaardvoorwaarden noopten. Het beleid was, in overeenstemming met de praktijk, zeer dynamisch. Beleidsruimte was daarmee geboden, en een codificatie van de standaardvoorwaarden was daarmee niet in het belang van de belastingplichtige omdat het een verstarring zou veroorzaken die de flexibiliteit van het beleid en de praktijk teveel zou beperken. De wetgever kon immers niet alle mogelijke situaties voorzien.

Deze discussies illustreren de volgende aspecten van het fiscale-eenheidsregime:

- Volledige economische verwevenheid was inherent aan de strekking van de regeling. Zoals in de toelichting op het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 werd gesteld was het zo dat de inbreuk op de zelfstandige belastingplicht gerechtvaardigd kon worden door economische eenheid. Een versoepeling van de bezitseijs zou betekenen dat er minder economische eenheid nodig was om die inbreuk te rechtvaardigen, iets wat de Minister van Financiën ten tijde van de behandeling van de Wet op de vennootschapsbelasting niet wenselijk heeft gevonden.
- Het regime had een ruime delegatiebepaling en men was terughoudend om het beleid dat hierop gestoeld was teveel af te bakenen. Men wilde de economie niet frustreren met fiscaliteit, en het beperken van de beleidsruimte door de codificatie van standaardvoorwaarden was in dat kader onwenselijk. Dit is een voedingsbodem geweest voor een niet door wetgeving gecontroleerde ontwikkeling van de praktijk, waardoor latere wetgeving meer reactief is geweest dan voorzienend.

Voor wat betreft de reorganisatiefunctie van de fiscale eenheid is in de parlementaire behandeling van art. 14 (het kernartikel) van de Wet op de vennootschapsbelasting geen opmerking gemaakt. Wel van belang is een antimisbruikmaatregel, voorgesteld bij tweede Nota van Wijziging in art. 29 lid 6. Deze antimisbruikmaatregel hield het volgende in:

Als binnen de fiscale eenheid een vermogensbestanddeel was overgedragen aan een dochtermaatschappij, wat door de 'opgaan in'-benadering niet tot fiscale winst leidde, zouden koerswinsten op de aandelen in de dochtermaatschappij tot tien jaar na het verbreken van de fiscale eenheid niet onder de deelnemingsvrijstelling kunnen worden geschaard. Het doel van deze bepaling was het voorkomen van de mogelijkheid dat via een fiscale eenheid die tot stand was gekomen voorafgaand aan de invoering van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vervreemdingswinsten op bedrijfsmiddelen konden worden omgevormd tot onbelaste deelnemingen. In de toelichting werd vermeld dat de regeling beoogde te voorkomen dat binnen fiscale eenheid bedrijfsmiddelen werden overgedragen, waarna de fiscale eenheid werd verbroken en de aandelen in de maatschappij waarin de bedrijfsmiddelen waren ondergebracht werden vervreemd. Daardoor zou een vervreemdingswinst worden omgezet in een onbelaste koerswinst door de deelnemingsvrijstelling. Het lag in de bedoeling om in de beschikkingen die op basis van art. 14 werden uitgevaardigd een voorziening te treffen die deze omzetting van vervreemdingswinsten in koerswinsten voorkwam, maar ten aanzien van de reeds bestaande fiscale eenheden werd deze regel wettelijk verankerd als overgangsbepaling.

De voorgestelde regeling werd fel bekritiseerd omdat deze te ruim was geformuleerd. Op deze manier had de bepaling de strekking om de deelnemingsvrijstelling ook te onthouden ten aanzien van bedrijfsmiddelen die altijd in de dochtermaatschappij hadden gezeten, terwijl dat om volstrekt bonafide gevallen kon gaan. Om die reden werd voorgesteld om de deelnemingsvrijstelling alleen dan te onthouden "*indien de samenstelling van het vermogen van de vennootschap, welke aandelen worden vervreemd, ten gevolge van verschuivingen binnen de fiscale eenheid tijdens haar bestaan, is gewijzigd*". Als gevolg van een amendement van Kamerlid Koning werd de periode van 10 jaar veranderd in 5 jaar.

Interessant voor de bedoeling van het wetsartikel is een amendement van Kamerlid Peijnenburg, zijnde namelijk dat de sanctie (onthouden van de deelnemingsvrijstelling) niet van toepassing was als de transactie die tot de wijziging in de samenstelling van het vermogen van de dochtermaatschappij

was gedaan in het kader van een bij de aard en omvang van de onderneming van de dochtermaatschappij passende normale bedrijfsuitoefening.

Samenvattend kunnen ten aanzien van de parlementaire behandeling fiscale eenheid in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de hiernavolgende stellingen worden gemaakt:

- de strekking van het regime veronderstelde absolute economische verworvenheid, omdat een versoepeling van de 100%-bezitser in strijd met de strekking werd geacht
- men wilde de beleidsvrijheid beschermen, omdat een beperking daarvan een verstarring van het regime en de praktijk daaromtrent zou veroorzaken
- men was zich ervan bewust dat het regime kon worden gebruikt om via interne transacties belastingheffing te ontgaan, en heeft dit willen voorkomen door een antimisbruikbepaling in te voeren die kon worden ontgaan door vijf jaar te wachten of door geen transacties te doen die niet bij de normale bedrijfsuitoefening van de onderneming hoorden.

### *1988 – Uitbreiding rechtsvormen*

In het vergaderjaar 1985/86 werd een voorstel gedaan om de eisen die werd gesteld aan de rechtsvorm van de bij een fiscale eenheid betrokken maatschappijen te verruimen. Hoewel dit niet ziet op de interne reorganisatiefunctie die uit het fiscale-eenhedsregime voortvloeit, werd in de Memorie van Toelichting op dit wetsvoorstel uiteengezet wat de plaats van de fiscale eenheid in het geldend recht was ten tijde van het wetsvoorstel. Uit deze uiteenzetting blijkt dat de fiscale eenheid oorspronkelijk in het leven is geroepen “ten behoeve van de verrekening van in één jaar door een concern behaalde positieve en negatieve resultaten.” Mettertijd was *gebleken* dat ook andere voordelen een rol speelden. Één van de genoemde voordelen was het feit dat interne transacties niet tot fiscale winstrealisatie leidden, waardoor interne reorganisaties onzichtbaar en dus geruisloos werden.

De interne reorganisatiefunctie van de fiscale eenheid werd hier door de wetgever letterlijk erkend. Hoewel het als een voordeel werd gezien, werd het blijkbaar niet nodig gevonden om de mogelijkheid tot geruisloze interne reorganisaties wettelijk te verankeren, omdat de enige wetswijziging destijds zag op de vereiste rechtsvorm. In de verdere parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel werd tevens niet inhoudelijk ingegaan op de strekking van deze mogelijkheid. In lijn met de antimisbruikmaatregel ingevoerd bij de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 was het in ieder geval wel zo dat de wetgever op de hoogte was van de mogelijkheid om de fiscale eenheid te gebruiken voor interne vermogenstransacties en reorganisaties. Zolang deze doeleinden door de wetgever als ‘voordelen’ werden gezien, leidden deze in ieder geval niet tot beperkende wetgeving.

### *2003 - Belastingherziening*

Belangrijk om op te merken voorafgaand aan de voortzetting van de analyse is dat tussen 1969 en 2003 een discrepantie is ontstaan tussen de wet en het beleid omtrent de fiscale eenheid. Zoals reeds vermeld was er bewust veel beleidsvrijheid ten aanzien van de fiscale eenheid, omdat verzoeken veelal

uniek van aard waren. De delegatiebepaling maakte dat er altijd een vorm van overheidscontrole plaatsvond bij een fiscale eenheid, en in het licht van deze controlebevoegdheid werden diverse standaardvoorwaarden ingevoerd. Dit gebeurde reeds vanaf de invoering van het oorspronkelijke artikel 27 van het besluit, maar in tegenstelling tot bij de toelichting op het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 werd het beleid, en de achtergrond daarvan, niet zozeer inhoudelijk aan de orde gebracht in de parlementaire geschiedenis na 1969. Wegens de bewust grote beleidsvrijheid was het beleid omtrent de fiscale eenheid vrij dynamisch, en de standaardvoorwaarden werden regelmatig gewijzigd. Hierdoor stond de wet niet langer op zichzelf, maar werd deze in grote mate ingevuld door het beleid dat het Ministerie van Financiën voerde.

Het is door het gebrek aan expliciete wettelijke grondslag van het beleid en het gebrek aan wijzigingen aan de wettekst om het beleid hierin te verankeren, dat er na 1969 een discrepantie is ontstaan tussen de wettekst en het gevoerde beleid. Een belangrijke standaardvoorwaarde die deel uitmaakte van het beleid was de zestiende standaardvoorwaarde, die zag op de gevolgen van vermogensstructuurwijzigingen door interne transacties. Het doel van de zestiende standaardvoorwaarde was het voorkomen dat heffing over stille reserves kon worden ontgaan door deze binnen fiscale eenheid in de dochtermaatschappij onder te brengen en de aandelen in de dochtermaatschappij vervolgens af te stoten. Deze standaardvoorwaarde is identiek aan de antimisbruikmaatregel, welke is voorgesteld in art. 29 lid 6 bij de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, die ten doel had hetzelfde resultaat te regelen voor fiscale eenheden die voor de invoering van de wet waren aangegaan. Deze zestiende standaardvoorwaarde is de voorziening waarover gesproken werd bij de parlementaire behandeling van art. 29 lid 6 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In ieder geval blijkt uit het bestaan van de vernieuwde zestiende standaardvoorwaarde, in overeenstemming met de eerste erkenning van de fiscale eenheid als reorganisatiefaciliteit in 1985/86, dat de praktijk de fiscale eenheid had ontdekt als reorganisatiefaciliteit, en dat het Ministerie hier beleidsmatig al rekening mee hield. Het is echter niet de wetgever geweest die dit op eigen initiatief wettelijk heeft geregeld, maar de praktijk die de fiscale eenheid inzette als reorganisatiefaciliteit en de overheid die als reactie op de verschillende manieren van toepassing van de fiscale eenheid maatregelen hebben ingevoerd die sommige manieren van toepassing wel of niet goedkeurden. Het is mijn opvatting dat dit niet betekent dat de standaardvoorwaarden deel uitmaakten van de bedoeling van de wetgever, mede omdat deze bewust niet in de wet opgenomen waren wegens de beleidsvrijheid, alsook doordat het niet de wetgever is geweest die deze maatregelen heeft bedacht of heeft ingevoerd.

In 2003 is de wettekst van de fiscale eenheid op diverse punten gewijzigd en uitgebreid, als resultaat van een wetsvoorstel dat reeds in 1999 werd gedaan. Het doel van het wetsvoorstel was om knelpunten uit de praktijk op te lossen en om te komen tot uniformering van de eisen die aan een fiscale eenheid konden worden gesteld.

Er werden een aantal fundamentele wijzigingen voorgesteld bij dit wetsvoorstel. Zo werd de 'opgaan in'-benadering verlaten, werden de standaardvoorwaarden gecodificeerd, werd de bezitsei versoepeld, werden de verliesverrekeningsmogelijkheden verruimd, en werden er diverse antimisbruikmaatregelen ingevoerd. Tevens werd een AMvB ingevoerd, die de technische uitwerking van de fiscale eenheid – al dan niet in verhouding tot andere regelingen – regelden, en tevens diverse standaardvoorwaarden codificeerden. Er lijkt in ieder geval veel gebeurd te zijn tussen de invoering van de nieuwe Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 en de hernieuwing van het fiscale eenheidsregime in 2003. In 1969 werd een versoepeling van de bezitsei nog geacht in strijd te zijn met de strekking van de bepaling, zou een codificatie van de standaardvoorwaarden tot een verstarring leiden, en was de 'opgaan in'-gedachte nog de juiste benadering voor de uitvoering van de ratio van het regime. Bij de invoering van alle vernieuwingen in 2003 keek de wetgever hier heel anders naar. De fiscale eenheid lijkt in zo'n 30 jaar te zijn uitgegroeid van een artikel dat concernvorming fiscaal vergemakkelijkt naar een zeer uitgebreid regime dat ziet op concernvorming en reorganisaties, dat moet aansluiten op de eisen van het internationale fiscale rechtsverkeer, en dat beschermd moet zijn tegen verschillende vormen van misbruik. Deze ontwikkeling lijkt niet te zijn voortgevloeid uit een voortschrijdend inzicht van de wetgever, maar lijkt een gevolg te zijn van rechtspraak, de toenemende invloed van internationaal

recht, en de manier waarop de praktijk omging met de regeling. Deze opvatting vindt steun in de wetgeschiedenis:

*“Deze vergaande invulling van het begrip «opgaan in» betekent in zekere zin dat het basisconcept van het instituut van de fiscale eenheid, namelijk het doen van aangifte op basis van een «verzamelbalans», in de jurisprudentie is geëvolueerd tot het (fiscaal) welhaast volledig «wegdenken» van een gevoegde dochtermaatschappij. Dit gaat veel verder dan ter verwezenlijking van het uitgangspunt noodzakelijk is.”*

Dit laat zien hoe de wetgever terugkeek op de basis van de fiscale eenheid. Heffing op basis van een verzamelbalans, om verliesverrekening binnen concern mogelijk te maken. De regeling had zich echter ontwikkeld tot een systeem dat de wetgever niet voorzien en blijkbaar ook niet bedoeld heeft. Mijn conclusie ten aanzien van deze ontwikkeling is dat de fiscale eenheid bedoeld was ter voorkoming van dubbele belasting bij concerns. Groepen die economisch een eenheid vormden, moesten fiscaal ook als zodanig behandeld worden. Dit leidde tot de ‘opgaan in’-gedachte, met een verzamelbalans als uitgangspunt. Daarmee werd onderlinge verliesverrekening mogelijk. Vanaf dat moment was de geest uit de fles, en gingen de rechtspraak en de fiscale praktijk op creatieve wijze met de regeling om. Men kon het gebruiken voor reorganisaties en grondslaguitholling, waar het regime aanvankelijk strikt genomen niet voor bedoeld was. Het zou een a-contrario redenering zijn om te stellen dat omdat de oorspronkelijke wetgever bepaalde manieren van toepassing van de regeling niet expliciet verboden heeft, dat het dan de bedoeling is geweest om ze wel toe te laten. Sommige manieren van gebruik van de fiscale eenheid werden beleidsmatig goedgekeurd, andere niet. De standaardvoorwaarden probeerden de regeling op dynamische wijze aan te laten sluiten bij de praktijk, zodat de staat nog enige invloed had op de ontwikkeling van het leerstuk. Dit leidde tot rechtsongelijkheid en rechtsonzekerheid doordat niet iedere fiscale eenheid aan dezelfde regels onderworpen was, waarna de wetgever het regime in 2003 heeft aangepast op basis van 30 jaar ervaring met de economische en juridische uitwerking van de regeling. Wijst dit op een expliciete bedoeling van de wetgever om het regime op deze manier te regelen? Mijns inziens moet het antwoord op deze vraag negatief zijn. Het is in 2003 de bedoeling geweest om de wettekst met de praktijk en rechtspraak te verenigen. Dit wijst niet op een aanpassing op initiatief van de wetgever op basis van een bepaalde beleidsvisie of mening. Integendeel, het wijst op een vorm van schadebeperking en het herpakken van controle in de vorm van zeer complexe en uitgebreide wetgeving waarvan niet volledig duidelijk is of het wel aansluit bij de bedoeling van het regime zoals de oorspronkelijke wetgever heeft gehad.

### **Conclusie: Hoe nu verder?**

Uiteindelijk kom ik tot de conclusie dat een echte ‘bedoeling’ van de wetgever ten aanzien van de fiscale eenheid als reorganisatiefaciliteit ontbreekt. Bij het schrijven van een nieuwe wettekst op basis van de bewuste bedoeling van de wetgever is het dan ook zo dat de regeling alleen kan zien op heffing van een concern als eenheid, door middel van een verzamelbalans. Er is in dat kader geen aanleiding om de fiscale eenheid zo in te richten dat zij voorziet in een reorganisatiefaciliteit. Dit vereenvoudigt de wetgeving enorm, en zorgt er voor dat zij niet op gespannen voet hoeft te staan met Europees recht. Op reactionaire wijze kan worden aangesloten bij de regeling zoals deze in 1940 is ingevoerd, waarbij wordt gelet op de formulering van de wettekst. Deze mag niet zo ruim zijn dat de regeling wordt gebruikt voor doeleinden waarvoor zij strikt genomen niet is bedoeld.

Om dit te bewerkstelligen kan de regeling worden gereduceerd tot heffing op basis van een verzamelbalans, waarbij interne transacties zichtbaar zijn. Daarbij worden alle resultaten met elkaar gecompenseerd op een verzamelbalans.

Ter beantwoording van de vragen die zijn opgeworpen in de beleidsnota van de internetconsultatie moet het regime mijns inziens als volgt worden ingericht:

- in plaats van alle respectieve belastingplichtigen moet de fiscale eenheid als geheel aangifteplichtig zijn. Dit is in overeenstemming met de bedoeling van de regeling zoals deze in 1940 is ingericht, en wordt gerechtvaardigd door de economische eenheid die de fiscale eenheid rechtvaardigt.
- zowel winsten als verliezen dienen te worden overgedragen. Heffing moet plaatsvinden op een verzamelbalans, zodat fiscaal gezien één ‘*bedrijfsvermogen*’ als uitgangspunt wordt genomen voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Voor wat betreft de term die gebezigd wordt in de beleidsnota is dit een systeem van resultatenpooling.
- de fiscale eenheid voorziet **niet** in een interne reorganisatiefunctie. Reorganisaties moeten elders in de wet geregeld worden. Daarbij zijn interne transacties **zichtbaar** en dus vatbaar voor heffing. Het vormen van een economische eenheid voorziet niet – althans niet uit hoofde van de parlementaire geschiedenis – in een rechtvaardiging om winsten uit interne transacties onbelast te laten. Het feit dat de ‘opgaan in’-benadering destijds te ruim is geformuleerd om de regeling te laten aansluiten bij de bedoeling van de wetgever zou geen reden moeten zijn om het anno 2019 mogelijk te maken om heffing uit te stellen door een concern aan te gaan.
- een fiscale eenheid wordt aangegaan op verzoek. Dit is altijd de bedoeling geweest en geen enkel aspect uit de wetsgeschiedenis geeft aanleiding om dit te wijzigen. Daarbij zou dit frustrerend zijn voor de situaties waarin men (bijvoorbeeld in het kader van het tariefopstapje) helemaal geen fiscale eenheid aan wil gaan. Economisch wenselijke overwegingen (vgl. fusies, overnames) zouden dan onnodig beïnvloed worden door de fiscaliteit.

Op deze manier zou het regime niet langer op gespannen voet staan met Europees recht, en zou de fiscus niet langer via een enorm complex systeem moeten bijhouden wanneer sprake is van misbruik van een regeling die ooit – zo simpel – bedoeld is om dubbele heffing in concerns te voorkomen.

## Samenvattend

De ontwikkeling van de fiscale eenheid is (ludiek) vergelijkbaar met de situatie waarin een fiets wordt uitgevonden. De bedoeling van de fiets is om, gedreven door eigen spierkracht en evenwichtig door momentum, van A naar B te reizen. Als fietsgebruikers de fiets tevens gebruiken om op te zitten en te eten, zullen fietsenmakers voorkomen dat de fiets gevaarlijke situaties in het verkeer faciliteert door afgeleide, etende fietsers. Ze houden er rekening mee dat men wenst te eten op de fiets, en proberen de fiets daarom zo in te richten dat deze veilig van A naar B kan, met de mogelijkheid om te eten zonder dat die mogelijkheid het verkeer kan hinderen. Ze kunnen bijvoorbeeld een tafeltje op het stuur monteren, maar de trappers blokkeren zodra er eten op het tafeltje wordt geplaatst. Maakt dit de fiets bedoeld om op te eten? Absoluut niet. De kern van de fiets is nog steeds het verplaatsen van A naar B, gedreven door eigen spierkracht en evenwichtig door momentum. Als het ontwerp van de fiets weer wordt opgesteld gebaseerd op de bedoeling van de fietsenmaker, zouden de voedselvoorzieningen er niet bij betrokken worden. Hierom pleit ik voor het fiscale-eenheidsregime zoals de wetgever het oorspronkelijk heeft bedoeld: heffing op basis van een verzamelbalans, zonder reorganisatiefunctie of onzichtbare transacties, want voor alle later ontstane functies is de regeling simpelweg niet bedoeld.