



NDFR

Vakliteratuur

Incidenteel is onbedoeld; een andere kijk op het begrip 'incidenteel fiscaal voordeel'

Auteur:

mr. dr. E. Boomsluiter

Publicatie:

MBB Maandblad Belasting Beschouwingen, 6/2019

www.ndfr.nl/welkom

Sdu

28. Incidenteel is onbedoeld; een andere kijk op het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’

MR. DR. E. BOOMSLUITER

In 1970 introduceerde de Hoge Raad het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’, zonder daarbij aan te geven welke betekenis moest worden verbonden aan het woord ‘incidenteel’. In de literatuur werd aangenomen dat ‘incidenteel’ diende te worden gelezen in de zin van ‘eenmalig’ of ‘kortdurend’. Dit paste bij de uitkomst van de arresten uit 1970, maar bleek niet goed aan te sluiten bij latere arresten en beleidsbesluiten. In dit artikel wordt betoogd dat de lezing in de zin van ‘eenmalig’ niet de juiste is, maar dat aan het woord ‘incidenteel’ in dit verband een andere betekenis moet worden gehecht.

1. Inleiding

De geschiedenis van het gebruik van het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ laat zien hoe een enkel woord een eigen leven kan gaan leiden. Het begrip is voor het eerst gebruikt door de Hoge Raad in 1970 en heeft sindsdien heel wat pennen in beweging gebracht en tot de nodige onzekerheid geleid. De Hoge Raad oordeelde in 1970 dat een stelselwijziging onder goed koopmansgebruik niet is toegestaan, indien deze plaatsvindt naar willekeur en gericht is op het behalen van een ‘incidenteel fiscaal voordeel’. Het woord ‘incidenteel’ heeft in de Nederlandse taal verschillende, uiteenlopende, betekenissen. Nooit heeft de Hoge Raad aangegeven welke van deze betekenissen hem bij de introductie van het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ voor ogen heeft gestaan. Op basis van de omstandigheden in de jurisprudentie uit 1970 is aangenomen dat ‘incidenteel’ moest worden gelezen in de zin van ‘eenmalig’. In deze bijdrage wordt het standpunt ingenomen dat aan het begrip een andere invulling moet worden gegeven. Daartoe wordt eerst in paragraaf 2 stilgestaan bij de arresten uit 1970, waarna in paragraaf 3 de nieuwe invulling wordt geïntroduceerd. In de paragrafen 4, 5 en 6 wordt de voorgestelde invulling getoetst aan latere jurisprudentie en beleidsbesluiten waarin het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ wordt gebruikt. Daarbij komt niet alleen de betekenis van het begrip in het kader van stelselwijziging aan de orde, maar ook de toepassing bij boekjaarwijziging en bij de geruisloze inbreng. Het artikel wordt in paragraaf 7 afgesloten met een conclusie.

2. Arresten 1970

In 1970 werden door de Hoge Raad twee belangrijke arresten gewezen. In HR 14 januari 1970, *BNB 1970/68*¹ werd het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ in het leven geroepen, in HR 3 juni 1970, *BNB 1970/176*² werd het nader uitgewerkt. Beide arresten hebben betrekking op stelselwijziging onder goed koopmansgebruik.

In *BNB 1970/68* wilde de belastingplichtige overgaan naar een ander stelsel van voorraadwaardering, als gevolg waarvan de winstneming deels naar een later moment werd verschoven. Dit werd door de inspecteur niet aanvaard, omdat zich geen ‘bijzondere omstandigheden’ voordeden.³ De Hoge Raad oordeelt onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis⁴ dat een stelselwijziging onder goed koopmansgebruik ook is toegestaan, indien bijzondere omstandigheden ontbreken, mits ‘niet naar willekeur en louter op fiscale gronden tot stelselwijziging wordt besloten’. De voorwaarde ‘niet louter op fiscale gronden’ wordt door de Hoge Raad zodanig uitgelegd ‘dat de overgang naar een ander stelsel van winstberekening niet gericht mag zijn op het behalen van een *incidenteel* fiscaal voordeel’. Deze nadere invulling wordt door de Hoge Raad noodzakelijk geacht, omdat een letterlijke toepassing van de voorwaarde ‘niet louter op fiscale gronden’ onwerkbaar zou zijn. Een stelselwijziging vindt immers altijd plaats op fiscale gronden. In de woorden van de Hoge Raad: ‘wijziging door de belastingplichtige van zijn systeem van fiscale winstberekening op andere dan fiscale gronden (kan) door de wetgever nauwelijks zijn verondersteld.’ Vervolgens onderzoekt de

1 ECLI:NL:HR:1970:AX5258.

2 ECLI:NL:HR:1970:AX5202.

3 De eis van ‘bijzondere omstandigheden’ werd gesteld in art. 7 Wet IB 1941.

4 Van art. 9 Wet IB 1964 (de voorloper van art. 3.25 Wet IB 2001).

Hoge Raad of de door de belastingplichtige beoogde stelselwijziging gericht was op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel. De Raad concludeert dat een stelselwijziging gericht op het verschuiven van de belastingbetaling naar een later 'moment, waarop door de afzet van de producten de middelen zijn verkregen om die belasting te voldoen' niet gericht is op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel.

In *BNB 1970/176* wilde de belastingplichtige voor zijn IB-onderneming een stelselwijziging ten aanzien van de post onderhanden werk doorvoeren. Met ingang van het daaropvolgende jaar zou de onderneming (ruisend) worden ingebracht in een nv. Als gevolg van de stelselwijziging zou bij de inbreng een belastingvoordeel worden behaald; de naar het stakingsmoment doorgeschoven winst zou worden belast tegen het proportionele tarief in plaats van tegen het progressieve tarief. De Hoge Raad overweegt dat het door de belastingplichtige beoogde nieuwe stelsel op zichzelf in overeenstemming is met goed koopmansgebruik, maar dat de stelselwijziging desondanks niet kan worden toegestaan, omdat deze gericht is op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel, te weten de 'omzetting van progressief belaste gewone jaarwinst in proportioneel belaste overdrachtswinst'.⁵

Uit de arresten komt naar voren dat het nastreven van een fiscaal voordeel door middel van stelselwijziging in beginsel is toegestaan, maar dat een uitzondering geldt indien dit voordeel 'incidenteel' is. Onduidelijk is echter wat onder het begrip 'incidenteel' wordt verstaan. In geen van beide arresten geeft de Hoge Raad een omschrijving van het begrip. De verwarring die daardoor is ontstaan, duurt tot op de dag van vandaag voort.

3. Betekenis van het woord 'incidenteel'

Gezien de uiteenlopende en enigszins vage betekenissen die het woord 'incidenteel' kan hebben, is het niet verbaazingwekkend dat het gebruik ervan zoveel verwarring heeft veroorzaakt. Uit de omschrijving die Van Dale geeft, kunnen drie hoofdlijnen worden afgeleid:

1. als van een incident, bijkomstig;
2. weinig frequent;
3. (jur.) tussenkomend, bijkomend.

Ad 1. 'Als van een incident': 'incident' wordt door Van Dale onder meer omschreven als 'onvoorziene gebeurtenis'. Een van de synoniemen voor 'bijkomstig' is 'toevallig'. 'Incidenteel' in deze eerste betekenis kan daarom worden gelezen als 'onvoorzien', 'onverwacht', 'niet-gepland', 'onbedoeld'.⁶ Ad 2. De tweede betekenis hangt samen met het tijdsaspect. 'Incidenteel' in deze zin wordt begrepen als 'zelden', 'af en toe', 'niet-trendmatig'.

Ad 3. 'Incidenteel' in de derde zin wordt met name gebruikt in het procesrecht. Van Dale noemt als voorbeelden 'incidenteel appel' en 'incidenteel vonnis'.

Laatstgenoemde betekenis speelt in dit verband geen rol. Daarmee blijven de eerste (onvoorzien, onbedoeld) en de tweede betekenis (zelden, af en toe) over.

In de literatuur is er steeds van uitgegaan dat de Hoge Raad het oog had op de tweede betekenis, daarbij de begrippen 'zelden, af en toe, niet-trendmatig' vertalend als 'eenmalig' of 'kortdurend'.⁷ Gezien de omstandigheden die hebben geleid tot de hiervoor besproken arresten is dit begrijpelijk. In het arrest dat draaide om een fiscaal voordeel dat over meerdere jaren doorliep (*BNB 1970/68*) oordeelde de Hoge Raad dat de stelselwijziging niet was gericht op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel. In de situatie waarin het beoogde voordeel zich eenmalig – ten tijde van de inbreng – zou voordoen (*BNB 1970/176*) kwam de Hoge Raad tot de conclusie dat de stelselwijziging wel op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel gericht was. Ik zou echter willen verdedigen dat hier een andere invulling op zijn plaats is, die van de eerstgenoemde betekenis: *onvoorzien, onbedoeld*. Het gaat hierbij om de vraag of een bepaald gevolg al dan niet is voorzien c.q. bedoeld door de wetgever. Het nastreven van een door de wetgever bedoeld fiscaal gevolg is toegestaan. Het nastreven van een gevolg dat met de bedoeling van de wetgever in strijd is, is niet toegestaan.

Dit standpunt baseer ik in de eerste plaats op de overwegingen van de Hoge Raad in voornoemde arresten. De Hoge Raad verwijst daarbij naar *doel en strekking* van de fiscale wetgeving, meer specifiek naar de mogelijkheden tot stelselwijziging onder goed koopmansgebruik. In *BNB 1970/68* wordt de stelselwijziging toegestaan, omdat het beoogde gevolg (uitstel van belastingheffing) past bij doel en strekking van de regeling. In *BNB 1970/176* wordt de stelselwijziging niet toegestaan, omdat het beoogde gevolg (proportioneel tarief bij staking) niet in lijn is met doel en strekking van de regeling.

Ten tweede is er naar mijn mening in de fiscale wet- en regelgeving geen grond te vinden voor de invulling van 'incidenteel' als 'eenmalig'. In zijn algemeenheid kan immers niet gezegd worden dat het nastreven van een eenmalig fiscaal voordeel niet is toegestaan en het nastreven van een langerlopend fiscaal voordeel wel. Het beoogde voordeel moet altijd worden gezien in zijn context. Nu was de context in de arresten uit 1970 zodanig dat het onderscheid toegestaan/niet-toegestaan samenviel met het onderscheid langerlopend/eenmalig. Dit had echter niet te maken met het tijdsaspect op zichzelf, maar met het feit dat 'langerlopend' wél past bij het karakter van stelselwijziging en 'eenmalig' niet. Een stelselwijziging impliceert naar zijn aard immers een langdurig – stelselmatig – effect.

⁵ In dezelfde zin HR 12 januari 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4477, *BNB 1972/63*.

⁶ Zie ook www.mijnwoordenboek.nl, waar 'incidenteel' onder meer wordt omschreven als 'onbedoeld'.

⁷ Noot G. Slot onder HR 12 januari 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4477, *BNB 1972/63*, conclusie A-G Wattel bij en noot van R.P.C. Cornelisse onder HR 22 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1257, *BNB 2015/144*, *NTRF 2015/1633*, P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht* IB 3.2.33.C.b2.

In een andere context kan de uitkomst echter heel anders zijn. Dit blijkt ook uit de jurisprudentie die in de volgende paragrafen aan de orde komt. De uitkomsten van die arresten kunnen niet worden verklaard vanuit een invulling van ‘incidenteel’ als ‘eenmalig’. Bij een invulling van ‘incidenteel’ als ‘onbedoeld’ vormen de uitkomsten van de arresten daarentegen wel een kloppend geheel. De kern van de zaak ligt naar mijn mening daarom in het onderscheid ‘wel of niet in strijd met *doel en strekking* van de toepasselijke bepaling’.

In de volgende paragrafen zal dit uitgangspunt worden getoetst aan latere jurisprudentie op dit gebied en aan de besluiten in het kader van de fiscale doorschuiffaciliteiten waarin eveneens melding wordt gemaakt van het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’.

4. Latere jurisprudentie met betrekking tot stelselwijziging

Sinds 1970 heeft de Hoge Raad zich meerdere malen uitgelaten over de vraag of de belastingplichtige in een bepaald geval een ‘incidenteel fiscaal voordeel’ nastreefde.

In HR 10 september 1986, *BNB 1986/323*,⁸ wenste de belastingplichtige over te gaan tot een ander stelsel van voorraadwaardering, met het oog op de inbreng van de onderneming in een bv twee jaar later. Anders dan in *BNB 1970/176* ging het de belastingplichtige hier niet om toepassing van het proportioneel tarief bij staking, maar om de omzetting van de stakingswinst in een stamrecht, resulterend in belastinguitstel en in matiging van de progressie (als gevolg van het feit dat het stamrecht verspreid over een langere periode tot uitkering zou komen). De Hoge Raad oordeelt dat de stelselwijziging is gericht op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel.

Indien ‘incidenteel’ wordt begrepen in de zin van ‘eenmalig’ is deze uitkomst onbegrijpelijk. Van een eenmalig voordeel is immers geen sprake, aangezien de stelselwijziging gericht was op een voordeel dat over een langere periode zou worden genoten. Vanuit de ‘doel en strekking’-gedachte is de uitkomst wel verklaarbaar. Het door belastingplichtige nagestreefde voordeel (progressiematiging ten aanzien van de stamrechtuitkeringen) past niet bij de ‘bedoeling’ achter de mogelijkheid tot stelselwijziging onder goed koopmansgebruik.

De conclusie van de Hoge Raad in HR 17 april 1991, *BNB 1991/165*,⁹ kan eveneens slechts worden verklaard, indien ‘incidenteel’ wordt gelezen als ‘onbedoeld.’ In *BNB 1991/165* wilde de belastingplichtige een bedrijfsmiddel waarderen op een lagere bedrijfswaarde, nog geen jaar voordat het bedrijfsmiddel zou worden overgebracht naar privé. De inspecteur stelde zich (primair)¹⁰ op het standpunt dat sprake was van stelselwijziging en weigerde deze, op

grond van de stelling dat sprake was van een incidenteel fiscaal voordeel. De Hoge Raad overweegt dat een wijziging van waarderingsstelsel is toegestaan, indien toepassing van het oude stelsel onder de gegeven omstandigheden niet meer in overeenstemming is met goed koopmansgebruik. Een dergelijke handelwijze is in dat geval niet gericht op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel.¹¹ Net als in *BNB 1986/323* kan deze uitkomst alleen worden verklaard, indien ‘incidenteel’ wordt gelezen als ‘onbedoeld’. Er is immers sprake van een eenmalig voordeel, maar dit voordeel is volgens Hoge Raad niet incidenteel. De Hoge Raad overweegt dat een stelselwijziging die in overeenstemming is met goed koopmansgebruik, niet is gericht op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel. Met andere woorden: een door de wetgever als zodanig *bedoeld* voordeel is *niet-incidenteel*.

5. Incidenteel fiscaal nadeel

5.1 HR 2 maart 1994, BNB 1994/123

In HR 2 maart 1994, *BNB 1994/123*,¹² komt het begrip ‘incidenteel’ ook aan de orde, nu niet in het kader van stelselwijziging, maar in verband met de wijziging van het boekjaar. De overwegingen van de Hoge Raad sluiten echter eveneens aan bij de eerder besproken jurisprudentie ten aanzien van de stelselwijziging. Ook in *BNB 1994/123* komt de Hoge Raad tot zijn conclusie op basis van doel en strekking van de toepasselijke bepalingen. De overwegingen van het Hof Amsterdam in deze zaak hebben echter tot de nodige verwarring geleid, omdat het hof in zijn uitspraak het begrip ‘incidenteel fiscaal nadeel’ gebruikt. De belastingplichtige, een net opgerichte bv, hanteerde in 1986 een kort boekjaar. Zonder dit korte boekjaar zou de belastingplichtige over een periode van 24 maanden slechts eenmaal de voorraad- en de vermogensaftrek kunnen genieten. Door de oplossing van het korte boekjaar werd dat tweemaal. Het hof overweegt dat de handelwijze van de belastingplichtige niet in strijd is met de tekst noch met de strekking van art. 7 Wet Vpb 1969 (regelmatige boekhouding). Onder verwijzing naar de bedoeling van de wetgever concludeert het hof dat onder de gegeven omstandigheden evenmin sprake is van strijd met de bepalingen betreffende de voorraad- en vermogensaftrek. In navolging van de stelling van belanghebbende dat in casu geen sprake was van het nastreven van een incidenteel fiscaal voordeel, maar van het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel, overweegt het hof: ‘... dat belanghebbende met de tussenvoeging van een kort boekjaar, waarin de winst over een periode van ruim twaalf maanden werd verantwoord, heeft beoogd een incidenteel fiscaal nadeel te voorkomen hetgeen niet in strijd met goed koopmansgebruik moet worden geacht en evenmin betekent dat belanghebbende niet regelmatig boekhoudt ... als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de

8 ECLI:NL:HR:1986:AW7889.

9 ECLI:NL:HR:1991:ZC4565.

10 Subsidiair komt het standpunt van belanghebbende aan de orde dat geen sprake is van stelselwijziging, maar dat is in dit verband niet van belang.

11 R.o. 4.2, slot.

12 ECLI:NL:HR:1994:ZC5601.

Wet op de vennootschapsbelasting 1969'.¹³ De Hoge Raad herhaalt de overwegingen van het hof en concludeert dat in het onderhavige geval geen sprake is van strijd met art. 7 lid 4 Wet Vpb 1969.

Dit arrest heeft in de literatuur de vraag opgeroepen of het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel iets anders is dan het beogen van een incidenteel fiscaal voordeel. Dit zou dan een verklaring kunnen vormen voor het feit dat, hoewel de belastingplichtige een eenmalig gevolg nastreefde, dit niet als een incidenteel fiscaal voordeel werd beschouwd. Sommige auteurs beantwoorden de vraag positief en stellen dat het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel wel is toegestaan, terwijl het nastreven van een incidenteel fiscaal voordeel niet geoorloofd is.¹⁴ Anderen stellen zich op het standpunt dat hier geen sprake is van een relevant onderscheid.¹⁵ Ik sluit me bij laatstgenoemde auteurs aan. Het draait naar mijn mening immers niet om de betekenis van het begrip 'voordeel', maar om die van het begrip 'incidenteel'. Bij een invulling van 'incidenteel' als 'onbedoeld' is de uitkomst van *BNB 1994/123* helder. Het door de belastingplichtige beoogde gevolg was in lijn met de *bedoeling* van de wetgever. Daarom was geen sprake van een 'onbedoeld fiscaal voordeel' en werd de invoeging van het korte boekjaar toegestaan. Deze uitleg sluit ook aan bij de overwegingen van het Hof en de Hoge Raad in het arrest. Zowel het hof als de Hoge Raad verwijst naar doel en strekking van de toepasselijke wetgeving.

5.2 Het voorkomen van verliesvermindering

Stelselwijziging kan ook worden ingezet met het oog op het voorkomen van verliesvermindering. Nu de voorwaartse termijn voor verliesverrekening in de vennootschapsbelasting is verkort van negen jaar naar zes jaar, is de vraag of stelselwijziging met het oog op het voorkomen van verliesvermindering is toegestaan prangender dan ooit. Kan het voorkomen van verliesvermindering beschouwd worden als een incidenteel fiscaal voordeel?

Essers stelt, onder verwijzing naar het totaalwinstbeginsel, dat geen sprake is van een incidenteel fiscaal voordeel: 'Het vermijden van het verloren gaan van fiscale verliesverrekeningscapaciteit dient te worden geplaatst in het streven van de wetgever om uiteindelijk niet minder maar ook niet meer dan de totaalwinst in de heffing te betrekken. Als aan alle overige voorwaarden voor een stelselwijziging is voldaan, mag het recht doen aan de totaalwinst daardoor naar mijn mening niet door de fiscus worden tegengehouden met een beroep op een incidenteel fiscaal voordeel'.¹⁶ Het

staat echter buiten kijf dat hier sprake is van een eenmalig voordeel. De door Essers verdedigde uitkomst (geen incidenteel fiscaal voordeel) staat daarom op gespannen voet met de invulling van incidenteel als eenmalig. Essers stelt de invulling van 'incidenteel' als 'eenmalig' echter niet ter discussie, maar lost de tegenstelling op aan de hand van de term 'voordeel'. Essers stelt dat hier geen sprake is van het nastreven van een incidenteel fiscaal voordeel, maar 'hooguit van het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel', hetgeen in de ogen van Essers wel geoorloofd is.

Dat deze oplossingsrichting niet optimaal is, blijkt uit de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 19 januari 2016.¹⁷ De rechtbank concludeert in deze uitspraak dat stelselwijziging met het oog op verliesvermindering niet is geoorloofd, omdat deze gericht is op 'het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel'. Anders dan Essers is de rechtbank van mening dat het voorkomen van een incidenteel fiscaal nadeel in dit verband gelijk dient te worden gesteld met het nastreven van een incidenteel fiscaal voordeel en daarom evenmin geoorloofd is.¹⁸ Het gaat hier naar mijn mening echter niet om de vraag of er inhoudelijk een verschil bestaat tussen 'het nastreven van een voordeel' en 'het voorkomen van een nadeel', maar om de invulling van 'incidenteel'. Essers verdedigt zijn standpunt onder verwijzing naar het totaalwinstbeginsel. Daarin ligt naar mijn mening de kern van de zaak. Het draait om de vraag of het voorkomen van verliesvermindering al dan niet in lijn is met de bedoeling van de wetgever. Aan deze vraag komt de rechtbank, door de focus op het woordenspel¹⁹ 'nastreven voordeel' versus 'voorkomen nadeel' ten onrechte niet toe.

6. Terugnwerkende kracht bij de doorschuifcilititeiten

In de beleidsbesluiten in het kader van de doorschuifcilititeiten in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting wordt het begrip 'incidenteel fiscaal voordeel' ook gehanteerd.²⁰ Voor alle faciliteiten geldt dat op verzoek terugwerkende kracht mogelijk is tot aan het begin van het boekjaar, mits daarmee geen 'incidenteel fiscaal voordeel' wordt beoogd of behaald'.

In het Besluit geruisloze overgang uit 1997 werd een voorbeeld gegeven van een 'incidenteel fiscaal voordeel': de inbreng in een bv van een binnenlandse onderneming door

13 Hof Amsterdam 10 november 1992, ECLI:NL:GHAMS:1992:AW4423, *FED* 1993/50, r.o. 5.4. Het begrip 'incidenteel fiscaal nadeel' was eerder door het Hof Den Bosch geïntroduceerd in zijn uitspraak van 26 mei 1989, ECLI:NL:GHSHE:1989:AW2379, *BNB* 1991/11.

14 P.H.J. Essers, 'In de nood leert men zijn vrienden kennen', *NtFR* 2009/2131 en R.J. de Vries & D.R. Post, 'Naar een convergerend begrip "incidenteel fiscaal voordeel"', *WFR* 2010/960.

15 G.T.K. Meussen, 'Werken aan winst: Over waarderingsperikelen, afschrijvingsvraagstukken en voorkoming van verliesvermindering', *Tribuut* 2006/06-05 en A.O. Lubbers, noot bij HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1780, *BNB* 2015/180.

16 P.H.J. Essers, *t.a.p.*

17 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 19 januari 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:210, *V-N* 2016/39.23.18, *NtFR* 2016/1080.

18 R.o. 4.7. De vraag of de stelselwijziging op zichzelf in overeenstemming was met goed koopmansgebruik laat de rechtbank in het midden.

19 Zie A.O. Lubbers, noot bij *BNB* 2015/180, *t.a.p.*

20 Zie de (toelichting op) de standaardvoorwaarden bij art. 3.65 Wet IB 2001 (omzetting in BV; Besluit 30 juni 2010, *Stcrt.* 2010, 10512, par. 12) en bij de artikelen 14 (bedrijfsfusie; Besluit van 12 augustus 2015, *Stcrt.* 2015, 25589, par. 4), 14a (juridische afsplitsing; Besluit van 27 januari 2015, *Stcrt.* 2015, 3135, par. 4 (juridische splitsing; Besluit van 27 januari 2015, *Stcrt.* 2015, 3138, par. 4), 14b (juridische fusie; Besluit van 27 januari 2015, *Stcrt.* 2015, 3137, par. 4), 14c (terugnkeer uit de bv; Besluit van 2 oktober 2018, *Stcrt.* 2018, 62988, par. 3) en 28a Wet Vpb 1969 (omzetting rechtspersonen; Besluit van 3 april 2017, *Stcrt.* 2017, 38087, par. 3).

een buitenlandse belastingplichtige, waarbij als gevolg van de terugwerkende kracht bepaalde onttrokken privé-bestanddelen buiten het bereik van het Nederlandse heffing zouden vallen, met andere woorden, wanneer Nederland een claim zou verliezen.²¹ Bezien vanuit een invulling van incidenteel als ‘onbedoeld’ is dit een voor de hand liggend voorbeeld; claimverlies is in strijd met doel en strekking van de doorschuiffaciliteit.

In latere besluiten komt het voorbeeld niet terug, noch wordt er op andere wijze een uitleg gegeven aan de inhoud van het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’. Wel kan nog een aanwijzing worden gevonden in de toelichting bij de standaardvoorwaarden fiscale eenheid uit 1991,²² waar de staatssecretaris terugwerkende kracht bij verbreking van de fiscale eenheid goedkeurt onder de voorwaarde dat geen sprake is van ‘onbedoelde fiscale voordelen’: ‘Gelet op deze mogelijkheid ben ik in beginsel bereid op verzoek van belanghebbenden goed te keuren dat een fiscale eenheid, in afwijking van de voorwaarden waaronder deze tot stand kwam, met ingang van het jaar waarin dat verzoek wordt gedaan als verbroken wordt beschouwd, tenzij moet worden aangenomen dat de verbreking van de fiscale eenheid (mede) haar grond vindt in het behalen van onbedoelde fiscale voordelen.’

In HR 22 mei 2015, *BNB 2015/144*, komt de betekenis van ‘incidenteel fiscaal voordeel’ in het kader van een geruisloze omzetting in een bv aan de orde. De belastingplichtige had in 2007 met zijn eenmanszaak een eenmalige grote bate genoten. Vervolgens wenste hij zijn onderneming met terugwerkende kracht naar 1 januari 2007 geruisloos om te zetten in een bv. De terugwerkende kracht werd door de inspecteur niet toegestaan, op grond van het argument dat daarmee een incidenteel fiscaal voordeel zou worden behaald ter grootte van het verschil tussen het IB-tarief en het Vpb-tarief over de desbetreffende bate. Het hof stelt de inspecteur in het gelijk. In de conclusie van A-G Wattel wordt de betekenis van het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ in samenhang met de achtergrond van de geruisloze omzetting en het globale evenwicht tussen de IB-winst-sfeer en de Vpb/a.b.-heffing besproken. De advocaat-generaal begint met de overweging dat fiscus en hof het incidentele aspect van de grote ondernemingsbate door elkaar hebben gehaald met het incidentele in het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’. Vervolgens stelt hij dat een voordeel als gevolg van het verschil tussen IB-winst- en Vpb/a.b.-stelsels per definitie niet-incidenteel, maar structureel is. Dit structurele gevolg is, zo vervolgt Wattel, in lijn met de door de wetgever aangehangen gedachte van globaal evenwicht en uit niets blijkt dat de wetgever dit gevolg heeft willen uitsluiten ten aanzien van een grote ondernemingsopbrengst die als gevolg van de terugwerkende kracht van het ene naar het andere stelsel verhuist. De Hoge Raad volgt A-G Wattel en

concludeert, onder de overweging dat het tariefvoordeel ‘geen incidenteel maar een permanent’ voordeel is, dat geen sprake is van een incidenteel fiscaal voordeel.

Hoewel de Hoge Raad in *BNB 2015/144* ‘incidenteel’ tegenover ‘permanent’ zet, wat wijst op een invulling in het kader van het tijdsaspect, wijst de manier waarop de Hoge Raad en de advocaat-generaal tot deze uitkomst zijn gekomen in de richting van een invulling in het kader van ‘doel en strekking’. Het tijdsaspect gaf immers niet de doorslag. Uiteindelijk ging het om de achtergrond van de faciliteit voor de geruisloze omzetting en de gedachte van de wetgever ten aanzien van het globale evenwicht. De door de belastingplichtige beoogde handelwijze was, naar mening van de advocaat-generaal en de Hoge Raad, niet met deze gedachtegang in strijd en om die reden werd de terugwerkende kracht toegestaan.

De woordkeuze ‘incidenteel’ versus ‘permanent’ is daarom naar mijn mening een ongelukkige, die de verwarring rondom het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ versterkt. Dat deze invulling ook nooit aan de voorwaarde in de Besluiten ten grondslag kan hebben gelegen, volgt uit het feit dat de voorwaarde betekenisloos wordt, indien men ‘incidenteel’ leest als ‘niet-permanent’. Het met de terugwerkende kracht beoogde voordeel (het Vpb-tarief) is immers altijd permanent.²³ Bij een invulling van ‘incidenteel’ als ‘onbedoeld’ krijgt de voorwaarde wel betekenis. Dan draait het hier om de vraag of, zoals beschreven door A-G Wattel, de wetgever het tariefvoordeel van de doorschuiving al dan niet heeft willen uitsluiten voor een grote ondernemingsopbrengst die als gevolg van de terugwerkende kracht van het ene naar het andere stelsel verhuist.

7. Conclusie

In 1970 hanteerde de Hoge Raad voor het eerst het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’, zonder daarbij aan te geven welke betekenis moest worden verbonden aan het woord ‘incidenteel’. Aangenomen werd dat ‘incidenteel’ moest worden gelezen in de zin van ‘eenmalig’ of ‘kortdurend’. Deze lezing paste bij de uitkomst van de arresten. Daarna ging de schoen wringen. De uitkomsten van latere arresten konden niet worden verklaard aan de hand van de invulling van het begrip ‘incidenteel’ als ‘eenmalig’. Pogingen om de uitkomsten te verklaren aan de hand van de betekenis van het begrip ‘voordeel’ versterkten slechts de verwarring.

Het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ komt ook terug in de besluiten in het kader van de fiscale doorschuiffaciliteiten. Daar past een invulling van ‘incidenteel’ als ‘eenmalig’ evenmin.

Het begrip ‘incidenteel’ heeft echter meerdere betekenissen. Een van die betekenissen is ‘onvoorzien’ of ‘onbedoeld’.

21 Besluit van 24 september 1997, nr. DB97/2950, par. 13.1.2. In het huidige Besluit geruisloze omzetting komt de buitenlands belastingplichtige inbrenger aan de orde in paragraaf 14.5 (betreffende de beoordeling van het verzoek).

22 Resolutie Staatssecretaris van Financiën 30 september 1991, DB91/2309, *BNB 1991/329*, paragraaf 3.2.

23 Gooijer schrijft naar aanleiding van bovenstaand arrest over de voorwaarde dat geen sprake mag zijn van een incidenteel fiscaal voordeel: ‘Met *NTRF 2015/1633* lijkt welhaast geen betekenis toe te komen aan deze voorwaarde voor de terugwerkende kracht. Het in beginsel permanente tariefvoordeel kan niet worden aangemerkt als een incidenteel voordeel in de zin van de regeling.’ J. Gooijer, ‘Incidenteel fiscaal voordeel en terugwerkende kracht’, *NTRF 2015/24*, onder 4.2.

Wanneer de arresten en de besluiten worden gelezen vanuit een invulling van 'incidenteel' als 'onbedoeld' of 'strijdig met doel en strekking', is wel sprake van een kloppend geheel. Een heroverweging van de invulling van het begrip is daarom op zijn plaats.

Over de auteur

Mr. dr. E. Boomsluit

Mr. dr. E. Boomsluit is als universitair docent verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Maak kennis met NDFR

Dit artikel maakt onderdeel uit van NDFR: hét kennisplatform voor fiscaal experts. 473 redacteuren en commentatoren staan elke dag weer garant voor de beste kwaliteit van onze informatie. Tot in detail compleet, 100% betrouwbaar en altijd actueel. Voor fiscalisten die het beste willen voor hun klanten, zonder waardevolle tijd te verliezen. Voor u dus.

Vraag vrijblijvend een gratis demo of proefabonnement aan via www.ndfr.nl/welkom