



Rapport

Datum: 30 augustus 1999

Rapportnummer: 1999/377

Klacht

Op 5 januari 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van P. BV te Middelharnis, ingediend door mr. H.J. Rosenboom, belastingadviseur te Rotterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Goes. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst/Ondernemingen Goes haar verzoek heeft afgewezen om ambtshalve vermindering van de aan haar opgelegde aanslag

vennootschapsbelasting 1993. **ACHTERGROND**

1. Wet op de vennootschapsbelasting 1969

(Wet van 8 oktober 1969, Stb. 445; Wet vpb) Artikel 14, eerste tot en met vierde lid (zoals dat thans luidt):

"1. Ingeval de belastingplichtige zijn onderneming of een zelfstandig onderdeel van zijn onderneming in het kader van een bedrijfsfusie overdraagt aan een ander lichaam dat reeds belastingplichtig is of door de overname belastingplichtig wordt en dat andere lichaam niet op de voet van artikel 20 aanspraak kan maken op voorwaartse verrekening van verliezen blijft, voor zover latere heffing is verzekerd, winst behaald met of bij de overdracht buiten aanmerking, mits de verkregen aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of het verkregen lidmaatschap niet binnen drie jaren na de overdracht worden vervreemd en mits voor het bepalen van de winst bij beide belastingplichtigen dezelfde bepalingen van toepassing zijn. Onze Minister kan ontheffing verlenen van het in de vorige volzin bedoelde vervreemdingsverbod. Met betrekking tot bedrijfsmiddelen, die op de voet van de eerste volzin zijn overgedragen, treedt voor de toepassing van de artikelen 10, derde lid, 11 en 11a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de belastingplichtige aan wie die bedrijfsmiddelen zijn overgedragen in de plaats van de belastingplichtige, die zijn onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan heeft overgedragen.

2. Een bedrijfsfusie wordt aanwezig geacht indien een lichaam tegen uitreiking van eigen aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid of tegen toekenning van een lidmaatschap een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming van een ander lichaam verwerft ten einde die onderneming of dat zelfstandig onderdeel duurzaam in een eenheid samen te brengen met een andere onderneming of een zelfstandig onderdeel van een andere onderneming.

3. De belastingplichtige die zekerheid wil hebben omtrent de vraag of sprake is van een bedrijfsfusie, kan vóór de overdracht van de onderneming of het zelfstandig onderdeel van de onderneming een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist.

4. Vindt de overdracht plaats buiten het kader van het duurzaam samenbrengen van ondernemingen of zelfstandige onderdelen daarvan, of bestaat er voor de overnemende belastingplichtige aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen of zijn voor het

bepalen van de winst niet dezelfde bepalingen van toepassing of kan de belastingheffing uit anderen hoofde alleen met behulp van nadere voorwaarden worden verzekerd, dan kan Onze Minister op een gezamenlijk verzoek van de belastingplichtigen onder door hem nader te stellen voorwaarden de inspecteur belast met de aanslagregeling van de belastingplichtige die zijn onderneming of een zelfstandig deel van zijn onderneming overdraagt, toestaan de winst behaald met of bij de overdracht geheel of ten dele buiten aanmerking te laten. Het verzoek wordt vóór de overdracht gedaan bij de in de vorige volzin bedoelde inspecteur die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist."

Artikel 14, eerste tot en met derde lid (zoals dat in 1995 luidde):

"1. Ingeval de belastingplichtige zijn onderneming of een zelfstandig onderdeel van zijn onderneming in het kader van een bedrijfsfusie overdraagt aan een ander lichaam dat reeds belastingplichtig is of door de overname belastingplichtig wordt en dat andere lichaam niet op de voet van artikel 20 aanspraak kan maken op voorwaartse verrekening van verliezen blijft, voor zover latere heffing is verzekerd, winst behaald met of bij de overdracht buiten aanmerking, mits de verkregen aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of het verkregen lidmaatschap niet binnen drie jaren na de overdracht worden vervreemd en mits voor het bepalen van de winst bij beide belastingplichtigen dezelfde bepalingen van toepassing zijn. Onze Minister kan ontheffing verlenen van het in de vorige volzin bedoelde vervreemdingsverbod. Ingeval de overdracht in de loop van een jaar plaatsvindt en samenvalt met het ontstaan van de belastingplicht van de overnemende belastingplichtige vindt in het jaar van ontstaan van de belastingplicht artikel 14a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten aanzien van die belastingplichtige geen toepassing. Met betrekking tot bedrijfsmiddelen, die op de voet van de eerste volzin zijn overgedragen, treedt voor de toepassing van de artikelen 10, derde lid, 11 en 11a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de belastingplichtige aan wie die bedrijfsmiddelen zijn overgedragen in de plaats van de belastingplichtige, die zijn onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan heeft overgedragen.

2. Een bedrijfsfusie wordt aanwezig geacht indien een lichaam tegen uitreiking van eigen aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid of tegen toekenning van een lidmaatschap een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming van een ander lichaam verwerft ten einde die onderneming of dat zelfstandig onderdeel duurzaam in een eenheid samen te brengen met een andere onderneming of een zelfstandig onderdeel van een andere onderneming.

3. Vindt de overdracht plaats buiten het kader van het duurzaam samenbrengen van ondernemingen of zelfstandige onderdelen daarvan, of bestaat er voor de overnemende belastingplichtige aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen of zijn voor het bepalen van de winst niet dezelfde bepalingen van toepassing of kan de belastingheffing uit anderen hoofde alleen met behulp van nadere voorwaarden worden verzekerd, dan kan Onze Minister op een gezamenlijk verzoek van de belastingplichtigen onder door hem nader te stellen voorwaarden de inspecteur belast met de aanslagregeling van de belastingplichtige die zijn onderneming of een zelfstandig deel van zijn onderneming overdraagt, machtigen de winst behaald met of bij de overdracht geheel of ten dele buiten

aanmerking te laten. Het verzoek wordt vóór de overdracht gedaan bij de in de vorige volzin bedoelde inspecteur die daarop bij uitspraak* beslist." * Tegelijk met invoering van de Algemene wet bestuursrecht per 1 januari 1994 werd het begrip "uitspraak" gewijzigd in: voor bezwaar vatbare beschikking. Artikel 15, eerste lid (zoals dat thans luidt): "Zolang alle aandelen van een dochtermaatschappij in het bezit zijn van een moedermaatschappij, wordt, op verzoek van beide belastingplichtigen en ten vroegste met ingang van het jaar waarin het verzoek is ingediend, de belasting geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan. Het verzoek wordt slechts ingewilligd indien de tijdvakken waarover de belasting wordt geheven voor beide belastingplichtigen samenvallen en voorts indien de door Onze Minister nader te stellen voorwaarden zijn vervuld. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin de in de vorige volzin bedoelde voorwaarden zijn opgenomen. Indien een dochtermaatschappij wordt geacht te zijn opgegaan in een coöperatie vindt met betrekking tot die coöperatie artikel 9, eerste lid, onderdeel h, geen toepassing. Onder dochtermaatschappij wordt verstaan: een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Onder moedermaatschappij wordt verstaan: een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij." Artikel 15, eerste lid (zoals dat tussen 1990 en 24 december 1996 luidde):

"Zolang alle aandelen van een dochtermaatschappij in het bezit zijn van een moedermaatschappij, wordt, op verzoek van beide belastingplichtigen en ten vroegste met ingang van het jaar waarin het verzoek is ingediend, de belasting geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan. Het verzoek wordt slechts ingewilligd indien de tijdvakken waarover de belasting wordt geheven voor beide belastingplichtigen samenvallen en voorts indien de door Onze Minister nader te stellen voorwaarden zijn vervuld. Indien een dochtermaatschappij wordt geacht te zijn opgegaan in een coöperatie vindt met betrekking tot die coöperatie artikel 9, eerste lid, onderdeel h, geen toepassing. Onder dochtermaatschappij wordt verstaan: een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Onder moedermaatschappij wordt verstaan: een in Nederland gevestigde naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij."

2. Fusierichtlijn

(richtlijn inzake grensoverschrijdende fusies van 23 juli 1990, 90/434/EEG); uit: Cursus Belastingrecht, onderdeel 2.17.A. De bedrijfsfusie (artikel 14 vennootschapsbelasting) "In deze richtlijn staat centraal dat latere heffing moet worden verzekerd in het land van de overdrager: met andere woorden, de overdracht wordt alleen gefacilieerd indien de overnemer een vaste inrichting heeft of door de fusie verkrijgt in het land van de overdrager. Per 1 januari 1992 zijn de Wet IB 1964, de Wet Vpb. 1969 en de Invorderingswet 1990 aan deze Richtlijn aangepast. Op grond van het bestaande art. 14 was een faciliteit als hier bedoeld in principe ook reeds mogelijk; de aanpassing van de

Wet Vpb. 1969 is dan ook beperkt gebleven. (...) Uit de aanhef van de Richtlijn blijkt dat de doelstelling is om grensoverschrijdende transacties als in de Richtlijn bedoeld niet te belemmeren door (onnodige) fiscale voorschriften. De enige beperking die wordt aangelegd is dat de financiële belangen van de Lid-Staat waar de inbrengende vennootschap is gevestigd, moeten worden gewaarborgd. Die beperking wordt geëffectueerd door de bepaling dat de Richtlijn alleen van toepassing is indien de overgedragen vermogensbestanddelen tot een vaste inrichting in de Lid-Staat van de inbrenger gaan behoren. (...) Art. 14 is bij de Wet van 10 september 1992, Stb. 491 aangepast, met terugwerkende kracht tot 1 januari 1992. (...) In de definitie van het tweede lid is namelijk opgenomen dat door de fusie twee of meer ondernemingen moeten worden samengebracht: het materiële fusiebegrip. De Richtlijn rept niet over het samenbrengen van ondernemingen, doch uitsluitend over het inbrengen van een tak van bedrijvigheid. Aan de activiteiten van de ondernemer worden geen eisen gesteld. De Staatssecretaris motiveert de handhaving van het materiële fusievereiste door te wijzen op de preambule en art. 11 van de Richtlijn. Zonder het materiële fusievereiste zou een zogenaamde kasgeldconstructie door middel van een bedrijfsfusie kunnen worden gerealiseerd, hetgeen naar zijn mening misbruik in de zin van art. 11 van de Richtlijn oplevert. (...) Indien belanghebbenden van mening zijn dat een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming wordt overgedragen in het kader van een bedrijfsfusie, zullen zij, indien zij de faciliteit van art. 14, lid 1 willen toepassen, zulks in de hoogte van de belastbare bedragen tot uitdrukking (moeten) brengen. Zou de Inspecteur der Vpb. daarentegen van oordeel zijn dat geen sprake is van een bedrijfsfusie, dan zal hij doorschuiving moeten weigeren en aldus de aanslag van de overdrager over het overdrachtsjaar op een hoger bedrag vaststellen. Leidt deze (hogere) aanslag bij de overdrager tot een procedure, dan kan de belastingrechter beslissen of al dan niet een bedrijfsfusie heeft plaatsgevonden. Een nadeel van deze gang van zaken is echter dat belanghebbenden niet, zoals bij de aandelenfusie, tevoren een voorberoep vatbare uitspraak van de Inspecteur der vpb. kunnen verzoeken. Dit nadeel weegt zwaar, temeer daar de aanslagregeling en de beroepsprocedure betreffende het fusiejaar bij het overdragende lichaam een lange tijd in beslag plegen te nemen. Zolang deze rechterlijke uitspraak niet is gedaan staat de doorschuiving derhalve op losse schroeven: een risico dat veelal als te groot wordt ervaren. Vandaar dat belanghebbenden er in dergelijke gevallen de voorkeur aan zullen geven een beroep te doen op art. 14, lid 3 en een beschikking zullen vragen ex art. 14, lid 3, slot. Dit verzoek zal de inspecteur dan moeten afwijzen met als motivering dat in casu sprake is van een transactie die door art. 14, lid 1 wordt bestreken. Aldus kan via een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking duidelijkheid worden verkregen." 3. Arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen te Luxemburg van 17 juli 1997; nr. C-28/95 (BNB 1998/32 c) Samenvatting uit de BNB:

"Zaak L. HvJ EG bevoegd tot uitleg gemeenschapsrecht bij binnenlandse aandelenfusies. "Materiële-fusie-eis" in strijd met EG-Fusierichtlijn 1990. Nastreven horizontale verliescompensatie geen zakelijke overweging L., enig aandeelhouder en directeur van twee BV's, was voornemens de aandelen in een holding-BV te kopen, waarbij de betaling

zou geschieden door aandelenruil. Haar verzoek om de voorgenomen transactie als een aandelenfusie in de zin van art. 14b Wet IB 1964 aan te merken is door de Inspecteur afgewezen. Het Gerechtshof te Amsterdam verzoekt het HvJ EG om een uitlegging van de EG-Fusierichtlijn 1990. HvJ EG: 1. Het HvJ EG is krachtens art. 177 EG-Verdrag bevoegd het gemeenschapsrecht uit te leggen wanneer dit de desbetreffende situatie niet rechtstreeks regelt, doch de nationale wetgever bij de omzetting van de bepalingen van een richtlijn in nationaal recht heeft besloten zuiver interne situaties op dezelfde wijze te behandelen als situaties die door de richtlijn worden geregeld, en hij zijn nationale wetgeving dus heeft aangepast aan het gemeenschapsrecht.

2. Art. 2, onderdeel d, EG-Fusierichtlijn 1990 vereist niet dat de verwervende vennootschap zelf een onderneming drijft, noch dat de onderneming van twee vennootschappen in financieel en economisch opzicht duurzaam in één eenheid wordt samengebracht. Een directeur/enig aandeelhouder van de verworven vennootschappen mag ook directeur/enig aandeelhouder van de verwervende vennootschap worden.

3. Het feit dat een aandelenruil niet op grond van zakelijke overwegingen plaatsvindt, schept het vermoeden van belastingfraude of -ontwijking. Of daarvan werkelijk sprake is, dient in elk concreet geval nader te worden onderzocht. Een dergelijk onderzoek dient vatbaar te zijn voor rechterlijke toetsing.

4. Een aandelenruil die enkel een horizontale fiscale verliescompensatie tussen de betrokken vennootschappen ten doel heeft, vindt niet plaats op zakelijke overwegingen in de zin van art. 11, eerste lid, onderdeel a, EG-Fusierichtlijn 1990."

4. Arrest van de Hoge Raad van 4 februari 1998 (nr. 30.074, V-N 1998/10.10)

"Op verzoek in cassatie van de staatssecretaris overweegt de Hoge Raad: Het hof heeft geoordeeld: de door X voorgenomen transactie moet op grond van het gelijkheidsbeginsel op dezelfde voet worden behandeld als een aandelenruil als bedoeld in Richtlijn 90/434/EEG (Fusierichtlijn) en dientengevolge ook als bedoeld in art. 40, eerste lid en 14b Wet IB 1964; voorzover art. 14b aan de facilitering van een aandelenfusie stringentere voorwaarden verbindt dan in de Fusierichtlijn zijn voorzien, is art. 14b niet verbindend; niet gesteld of gebleken is dat de voorgenomen aandelenruil belastingfraude of -ontwijking als een der hoofddoelen heeft; de in de Fusierichtlijn voorziene faciliteit mag X derhalve niet worden onthouden. Het middel, dat betoogt dat het hof ten onrechte heeft geoordeeld dat ondanks de omstandigheid dat geen feiten zijn gesteld die erop wijzen dat herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken BV's wordt beoogd, de voorgenomen transactie een aandelenfusie vormt, faalt. De Fusierichtlijn is in beginsel niet van toepassing op zuiver nationale situaties. Nu echter de Nederlandse wetgever bij de implementatie van de Fusierichtlijn tegelijkertijd situaties die onder de Fusierichtlijn vallen, en situaties die daar niet onder vallen, op nauwkeurig identieke wijze in art. 14b, tweede lid, onderdeel b respectievelijk a heeft geregeld, moet de regeling voor beide situaties op identieke wijze worden uitgelegd. In HvJ EG, V-N 1997, blz. 2857 (L.), is overwogen dat de Fusierichtlijn een regeling bevat, die zonder onderscheid van toepassing is op elke fusie, splitsing, inbreng van activa en aandelenruil, ongeacht om welke redenen deze plaatsvindt en of deze van financiële, economische of zuiver fiscale aard is. Blijken

dat arrest moeten de lidstaten, ingevolge art. 2, onderdeel d en h en 11, eerste lid, onderdeel a Fusierichtlijn, de in de Fusierichtlijn bedoelde voordelen toekennen voor de in art. 2, onderdeel d bedoelde aandelenruil, tenzij belastingfraude of -ontwijking het hoofddoel of een der hoofddoelen van deze rechtshandeling is. Een en ander brengt mee dat art. 14b, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 1964 niet kan worden beschouwd als een juiste uitvoering van de Fusierichtlijn, aangezien het de algemene, in de Fusierichtlijn niet gestelde eis inhoudt dat de verwerving ten doel heeft de onderneming van de verworven vennootschappen die van een andere in financieel en economisch opzicht duurzaam in een eenheid samen te brengen. Deze in strijd met de Fusierichtlijn door de Wet IB 1964 gestelde eis dient derhalve buiten toepassing te blijven. Nu de tekst van art. 14b, tweede lid, onderdeel a identiek is aan die van art. 14b, tweede lid, onderdeel b, moet ook eerstbedoeld wetsonderdeel richtlijnconform worden toegepast, zodat ook voor dit onderdeel heeft te gelden dat bedoelde eis géén toepassing kan vinden. Nu voorts, naar het hof heeft overwogen, de inspecteur geen feiten heeft gesteld die kunnen leiden tot de conclusie dat de aandelenruil belastingfraude of -ontwijking als een der hoofddoelen heeft, heeft het hof terecht art. 11, eerste lid, onderdeel a, eerste zinsdeel, Fusierichtlijn buiten toepassing gelaten. Opmerking verdient nog dat weliswaar ingevolge art. 11, eerste lid, onderdeel a, tweede volzin, Fusierichtlijn het feit dat een aandelenruil niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, kan doen veronderstellen dat die transactie als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft, maar dat, naar in HvJ EG L. is beslist, voor een rechtsvermoeden van die strekking eerst plaats is na vaststelling met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel van de daartoe noodzakelijke nationale bepalingen, hetgeen in de nationale wetgeving van Nederland niet is geschied."

5. Werkwijze verzoeken aandelenfusie

(Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 mei 1998; nr. DB98/720M) "Op 17 juli 1997 heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ EG) arrest gewezen in de zaak L. (...). Het arrest is gewezen naar aanleiding van door het Hof te Amsterdam gestelde prejudiciële vragen met betrekking tot de in de Nederlandse wetgeving voor de aandelenfusie gestelde zogenoemde materiële fusie-eis. Deze materiële fusie-eis is neergelegd in artikel 14b, tweede lid, onderdelen a, b, en c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet). De materiële fusie-eis vergt in de eerste plaats dat bij de aandelenruil vennootschappen zijn betrokken welke een onderneming drijven. In de tweede plaats moeten deze ondernemingen door de aandelenruil in financieel en economisch opzicht duurzaam in een eenheid worden samengebracht. Ingevolge het zevende lid van artikel 14b van de Wet kan de minister de inspecteur onder het stellen van voorwaarden machtigen om te beschikken dat sprake is van een aandelenfusie ingeval één van de bij de aandelenruil betrokken vennootschappen geen onderneming drijft dan wel ingeval beide vennootschappen geen onderneming drijven. Op de door het Hof Amsterdam gestelde vragen besliste het HvJ EG onder andere dat de Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en

aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende (hierna: de Richtlijn), niet vereist dat de verwervende vennootschap zelf een onderneming drijft. Ook vereist de Richtlijn niet dat de ondernemingen van twee vennootschappen in financieel en economisch opzicht duurzaam in één eenheid worden samengebracht. De in artikel 11 van de Richtlijn neergelegde antimisbruikbepaling moet volgens het HvJ EG aldus worden uitgelegd, dat bij het onderzoek of de voorgenomen rechtshandeling belastingfraude of -ontwijking als hoofddoel of een der hoofddoelen heeft, in elk concreet geval deze rechtshandeling in haar geheel moet worden onderzocht. De vaststelling van een regeling waarbij bepaalde categorieën van rechtshandelingen worden uitgesloten, ongeacht of daadwerkelijk van belastingfraude of -ontwijking sprake is, is in strijd met de Richtlijn. Het arrest maakt duidelijk dat de in artikel 14b, tweede lid, onderdeel b, van de Wet neergelegde regeling in strijd is met de Richtlijn. Het arrest geeft echter geen duidelijkheid of de Richtlijn (en dus ook het arrest) ook van toepassing is op zuiver nationale situaties welke worden bestreken door artikel 14b, tweede lid, onderdeel a, van de Wet. Deze vraag heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 4 februari 1998, nr. 30.074, V-N 1998, biz. 976, pt. 10 in die zin beantwoord, dat de Richtlijn in beginsel niet van toepassing is op zuiver nationale situaties. Nu echter de Nederlandse wetgever bij de implementatie van de Richtlijn tegelijkertijd situaties die onder de Richtlijn vallen en zuiver nationale situaties op dezelfde wijze heeft geregeld, moet de regeling voor beide situaties op identieke wijze worden uitgelegd. De Hoge Raad concludeert uit het arrest van het HvJ EG dat de Lid-Staten de in de Richtlijn bedoelde voordelen moeten toekennen voor een aandelenruil als bedoeld in de Richtlijn, tenzij belastingfraude of ontwijking het hoofddoel of een der hoofddoelen van deze rechtshandeling is. (...)

2. Gevolgen van de arresten.

Ten behoeve van de voor de praktijk gewenste rechtszekerheid, deel ik, zonder inhoudelijk vooruit te willen lopen op te entameren wetgeving, het volgende mede. De tekst van artikel 14b, tweede lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet dient thans als volgt te worden gelezen:

Een aandelenfusie wordt aanwezig geacht indien:

a) een in Nederland gevestigde vennootschap tegen uitreiking van eigen aandelen of winstbewijzen, eventueel met een bijbetaling, een zodanig bezit aan aandelen in een andere in Nederland gevestigde vennootschap verwerft dat zij meer dan de helft van de stemrechten in de laatstgenoemde vennootschap kan uitoefenen, tenzij de aandelenruil als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft; b) een in een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen gevestigde vennootschap tegen uitreiking van eigen aandelen of winstbewijzen, eventueel met een bijbetaling, een zodanig bezit aan aandelen in een in een andere in tegen uitreiking van eigen aandelen of winstbewijzen, eventueel met een bijbetaling, een zodanig bezit aan aandelen in een andere in een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen gevestigde vennootschap verwerft dat zij meer dan de helft van de stemrechten in de laatstgenoemde vennootschap kan uitoefenen, tenzij de aandelenruil als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft; De bepaling van het zevende lid van artikel 14b van de Wet heeft zijn belang

verloren. (...) Ambtshalve herziening/vermindering op verzoek Een aandelenfusie als bedoeld in artikel 14b, tweede lid, onderdeel a, van de Wet (zuiver nationale situaties), valt niet rechtstreeks onder de werking van de Richtlijn, terwijl een aandelenfusie als bedoeld in onderdeel b (Richtlijn-situaties) van genoemd artikellid daar wel rechtstreeks onder valt. Voor beschikkingen of aanslagen welke betrekking hebben op een aandelenruil als bedoeld in letter a, geldt daarom dat zij op verzoek voor een ambtshalve herziening respectievelijk vermindering in aanmerking komen indien zij op 4 februari 1998 nog niet onherroepelijk vaststaan, terwijl beschikkingen of aanslagen m.b.t. situaties als bedoeld in onderdeel b voor een dergelijke herziening of vermindering op verzoek in aanmerking komen indien zij op 17 juli 1997 nog niet onherroepelijk vaststaan."

6. Algemene wet inzake rijksbelastingen

(Wet van 2 juli 1959, Stb. 301; Awr) Artikel 65:

"1. Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend. 2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van degene die een onjuist bedrag op aangifte heeft voldaan of afgedragen, of van wie een onjuist bedrag is ingehouden."

7. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven

(besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735) "§ 1.

Inleiding

1. In artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de inspecteur de bevoegdheid gegeven ambtshalve vermindering van belastingaanslagen alsmede van ingehouden dan wel op aangifte afgedragen of voldane belastingbedragen te verlenen. Tevens is in dat artikel bepaald dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf door de inspecteur ambtshalve kan worden verleend. Mij is gebleken dat het wenselijk is de uitvoeringsvoorschriften op dit punt opnieuw vast te stellen. (...)

4. In dit besluit is een in beginsel uitputtende regeling gegeven van de gevallen, waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting wordt verleend. De uitvoering van de regeling is volledig aan de inspecteurs gedelegeerd.

5. Er kunnen zich situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in dit besluit opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:

(...) c. De samenhang met andere regelingen kan reden zijn voor het buiten toepassing laten van (een onderdeel van) dit besluit. Voorbeeld bij § 1.5.c De Leidraad invordering 1990 brengt mee dat de ontvanger zoveel mogelijk tracht te voorkomen dat onder druk van invorderingsmaatregelen betaling plaats heeft van bedragen, ten aanzien waarvan gegronde twijfel aan de materiële verschuldigdheid bestaat. Dit betekent dat de inspecteur, zo lang een aanslag niet is voldaan, bereid moet zijn de materiële verschuldigdheid van de aanslag te toetsen en, indien die toetsing daartoe aanleiding geeft, de aanslag ambtshalve te verminderen, ook in gevallen waarin op grond van het onderhavige besluit geen termen aanwezig zijn voor een vermindering van de aanslag, bijvoorbeeld omdat de vijf-jaarstermijn (...) is verstreken. (...) **§ 3. Gevallen waarin ambtshalve vermindering of**

teruggaaf wordt verleend 1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt. Het vorenstaande vindt niet alleen toepassing in situaties waarin een te hoge aanslag is opgelegd, maar ook in gevallen waarin de belasting op het wettelijk juiste bedrag is vastgesteld, maar waarin een verzoek zo dat verzoek zou zijn gedaan op het in de wet voorgeschreven moment of binnen de in de wet voorgeschreven termijn tot vermindering van belasting zou hebben geleid. 2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in § 3.1, verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift indient strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indien, (...) **§ 4. Uitzonderingen** 1. Het bepaalde in § 3 vindt geen toepassing indien:

(...) c. aannemelijk is dat de belanghebbende door opzet of grove schuld de wettelijke termijn voor het indienen van een bezwaarschrift ongebruikt heeft laten verstrijken. **§ 9.**

Jurisprudentie en resoluties:

1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een mededeling of een andere schriftelijke aanwijzing mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt *niet* tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de mededeling of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

2. Een uitspraak van een Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering indien ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak van een Gerechtshof bij de heffing van de belasting tot richtsnoer moet worden genomen. In een dergelijk geval is hetgeen in § 9.1 is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad van overeenkomstige toepassing op de uitspraak van het Gerechtshof.

3. Hetgeen in § 9.1 is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad is in daartoe leidende gevallen van overeenkomstige toepassing op prejudiciële beslissingen van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen alsmede op rechterlijke uitspraken van andere supranationale colleges."

8. Rapport 97/435 van de Nationale ombudsman

In rapport 97/435 van 2 oktober 1997 overwoog de Nationale ombudsman onder meer: "Zoals ook de Belastingdienst/Particulieren Leiden in de zaak die leidde tot rapport 96/208 van mening was, moet de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er

sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het moet in dat laatste geval gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe."

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Ondernemingen Goes verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tevens werd een aantal specifieke vragen gesteld. Ook de Staatssecretaris van Financiën werd in de gelegenheid gesteld op de klacht te reageren. Hij maakte van deze gelegenheid geen gebruik. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reacties van verzoekster en van de Belastingdienst/Ondernemingen Goes gaven aanleiding het verslag op een enkel punt te wijzigen en aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. FEITEN

1. Bij akte van 28 mei 1993 vond een herstructurering van verzoekster plaats, waarbij door haar twee dochtervennootschappen werden opgericht per 1 januari 1993. Als storting op de door verzoeksters dochtervennootschappen uitgegeven aandelen bracht verzoekster bij de ene dochtervennootschap haar koel- en vriesveemonderneming in en bij de andere haar transportonderneming.
2. Het was de bedoeling om de inbreng fiscaal "geruisloos" te laten plaatsvinden per oprichtingsdatum van de dochtervennootschappen via de mogelijkheid van de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet vpb; zie achtergrond onder 1.). Omdat het verzoek daartoe te laat was ingediend, was dit niet mogelijk. De inbreng vond plaats buiten het kader van de fiscale eenheid.
3. In 1995 ontstond een discussie tussen verzoeksters gemachtigde en de Belastingdienst/Ondernemingen Goes in verband met verzoeksters verplichtingen voor de vennootschapsbelasting over 1993. De Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat de overdrachtswinst van de inbreng van verzoeksters ondernemingen in 1993 moest worden afgerekend en hij verzocht daartoe om informatie over de goodwill, de boekwinst op de activa en de desinvesteringsbetaling en -bijtelling. Verzoeksters gemachtigde stelde zich op het standpunt dat verzoekster bedoelde overdrachtswinst niet behoefde te afrekenen, omdat in haar geval de bedrijfsfusie van het tweede lid van artikel 14 Wet vpb kon en

moest worden toegepast zonder dat aan het in het derde lid (thans het vierde lid; N.o.) van dat artikel omschreven formele fusievereiste was voldaan. Verzoeksters gemachtigde beriep zich daarbij op de directe werking van de EG-fusierichtlijn (zie achtergrond onder 1. en 2.)

4. In zijn brief aan verzoekers gemachtigde van 25 september 1995 deelde de Belastingdienst hieromtrent onder meer het volgende mee:

"2. Het verschil van mening over de vraag of de fusierichtlijn directe werking heeft kan niet worden opgelost voordat de aanslag wordt opgelegd. Voor dergelijke verschillen van opvatting bestaan de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep.

3. De door u aangehaalde aanschrijving DB 89/735 bevat uitvoeringsvoorschriften gebaseerd op art. 65 AWR (zie achtergrond onder 6 en 7; N.o.). De regeling heeft betrekking op onherroepelijk vaststaande aanslagen. In de fase van de aanslagregeling wordt van deze bevoegdheid geen gebruik gemaakt.

4. Ons verschil van mening omtrent de vraag of afrekening dient plaats te vinden is niet van formele maar van materiële aard. Voor het geval u een verzoek ex artikel 14 lid 3 Vpb. zou doen, zou dat worden afgewezen omdat niet voldaan werd aan de wettelijke eisen. Naar ik meen heeft u dit ook voor wat betreft het verzoek art. 15 Vpb zelf onderkend gezien uw verzoek aan het ministerie om toepassing van de hardheidsclausule.

5. Uit uw brief van 23 juli 1995 heb ik begrepen dat u zich op het standpunt stelt dat artikel 14 lid 3 Vpb. ook zonder het in de wet vereiste verzoek moet worden toegepast. Ik bestrijd deze opvatting. (...) De procedure die wordt gevolgd is een andere. Eerst wordt een definitieve aanslag opgelegd. Hiertegen staan rechtsmiddelen open. Het is aan uw cliënt om te beslissen of hiervan gebruik wordt gemaakt. Ambtshalve vermindering komt in deze fase niet aan de orde. Uw grieven dient u aan te voeren in de bezwaar en beroepsprocedure, worden zij daar in hoogste instantie afgewezen, dan is de aanslag "juist". (...) Uw cliënt beschikt over de mogelijkheid het geschil aan de rechter voor te leggen."

5. In 1996 trachtte een andere fiscaal consulent namens en ten behoeve van verzoekster een praktische oplossing te vinden. Daar ging de Belastingdienst niet op in.

6. Nadat verzoekster de hiervoor onder 3. genoemde informatie alsnog aan de Belastingdienst had verstrekt, legde de Belastingdienst verzoekster met dagtekening 15februari 1997 de aanslag vpb 1993 op. Verzoekster diende f 97.114 aan WIR-premies terug te betalen en f 7.064 aan heffingsrente te betalen.

7. Verzoekster diende geen bezwaarschrift in tegen de haar opgelegde aanslag vpb 1993.

8. Bij brief van 6 januari 1998 deed de gemachtigde van verzoekster namens haar het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag vpb 1993 als bedoeld in artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr). Dit verzoek luidt, voor zover van belang als volgt:

"1. Verzoek om ambtshalve vermindering a. De aanslag is onjuist Het stellen van een materiële fusie-eis heeft in artikel 14 Wet VPB geleid tot het onderscheid tussen een echte (materiële) fusie (geregeld in lid 2) en een onechte (niet-materiële) fusie (geregeld in lid 3). Voor de echte fusie geldt toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit zonder meer. De onechte

fusie daarentegen wordt alleen toegestaan na een voorafgaand verzoek aan de Minister en is tevens onderworpen aan standaardvoorwaarden. Volgens het arrest van het EG Hof is dit onderscheid in strijd met het gemeenschapsrecht. Omdat EG Richtlijnen van een hogere orde zijn dan de nationale wetgeving, is een aanslag die is opgelegd in strijd met een EG richtlijn onjuist. **b. Artikel 65 AWR** Ingevolge artikel 65 lid 1 AWR kan een onjuiste belastingaanslag door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. De resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB 89/735 regelt de gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggave wordt verleend. Volgens par. 9.1 van de resolutie leidt een arrest van de Hoge Raad dan wel een aanschrijving of een andere schriftelijke mededeling waarin een toepassing van de belastingwet ligt besloten die voor een belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, niet tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf. Volgens par. 9.3 geldt hetzelfde voor onder meer prejudiciële beslissingen van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen. Dit betekent dat "nieuwe jurisprudentie" in het algemeen niet tot ambtshalve vermindering kan leiden. Met betrekking tot "nieuwe jurisprudentie" heeft de Nationale ombudsman zich in twee gevallen uitgesproken. Het betreft de rapporten van de Nationale ombudsman van 14 mei 1996, nr. 96/208 en van 2 oktober 1997, 97/435 (zie achtergrond onder 8; N.o.) . In het eerste geval besliste de ombudsman dat ambtshalve vermindering ook mogelijk is met een beroep op een nieuwe resolutie nu de oude resolutie evident onjuist was. In het tweede geval overweegt de Ombudsman dat "nieuwe jurisprudentie" een uitspraak is waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat. In het onderhavige geval is het evenwel de vraag of het arrest van het EG Hof een vorm van "nieuwe jurisprudentie" is. Immers, het EG Hof constateert in haar prejudiciële beslissing dat de nationale wetgeving niet in overeenstemming is met de EG Richtlijn. Dat is geen nieuwe jurisprudentie maar de constatering van een fout in de nationale wetgeving. Het zou in strijd zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur indien (verzoekster; N.o.) zou worden benadeeld door een fout van de wetgever. In de lijn van die beslissing verzoek ik u hierbij om ambtshalve vermindering van de aanslag omdat zo artikel 14 Wet VPB conform de richtlijn zou zijn aangepast een voorafgaand fusieverzoek niet noodzakelijk zou zijn geweest zodat de onderhavige aanslag niet zou zijn opgelegd."

9. Daarop reageerde de Belastingdienst bij brief van 4 maart 1998 als volgt:

"Naar aanleiding van het door u op 6 januari 1998 ingediende verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag vennootschapsbelasting 1993 ten name van (verzoekster; N.o.) bericht ik u dat ik voornemens ben het verzoek af te wijzen. Ter toelichting dient het volgende:

1. De mogelijkheid tot vermindering van een reeds onherroepelijk vaststaande aanslag is opgenomen in het Voorschrift inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (verder te noemen Voorschrift) (...) In § 9 sub. 1 en sub. 3 is geregeld dat arresten van de HR en prejudiciële uitspraken van het HvJEG, gewezen nadat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan, niet tot vermindering leidt, tenzij door of namens de

Staatssecretaris een afwijkende regeling werd getroffen.

2. Op de situatie die zich bij uw cliënte voordoet is dit voorschrift van toepassing. Er is geen afwijkende regeling getroffen.

3. Door uw cliënte is bewust geen gebruik gemaakt van het rechtsmiddel van bezwaar.

4. De reeds eerder aangehaalde § 9 van het Voorschrift spreekt van arresten etc. waarin een toepassing besloten is die voor belanghebbende gunstiger is. Hoewel het zeker niet geheel duidelijk is of de prejudiciële uitspraak op de situatie van uw cliënte van toepassing is, kan er in de voor uw cliënte gunstigste opvatting gesproken worden van een uitspraak die onder het begrip van § 9 van het Voorschrift valt. Ik zie i.c. geen verschil met arresten waarbij voor de eerste keer de onverbindendheid van een regeling wordt uitgesproken. Naar gebruikelijke opvattingen is er dan sprake van nieuwe jurisprudentie.

5. Het Voorschrift biedt op grond van het hiervoor genoemde geen mogelijkheid om aan uw verzoek te voldoen. (...) Voordat ik definitief op uw verzoek beschik, stel ik u in de gelegenheid binnen drie weken op het bovenstaande te reageren."

10. Verzoekers gemachtigde reageerde, voor zover van belang, bij brief van 2 april 1998 als volgt:

"Het feit dat volgens de genoemde resolutie ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien nadat de aanslag onherroepelijk vaststaat voor belanghebbende gunstiger arresten e.d. verschijnen, berust op de overweging dat vanzelfsprekend moet worden voorkomen dat de belastingdienst keer op keer de regeling van "oude aanslagen" zou moeten openbreken. Deze situatie doet zich echter in het onderhavige geval niet voor. Volgens de eerder aangehaalde uitspraak van het Europese Hof constateert het Hof een verschil tussen de Richtlijn en de nationale wetgeving. Indien een Richtlijn niet dan wel onjuist in de nationale wet is geïmplementeerd, kan naar vaste jurisprudentie een belanghebbende zich rechtstreeks op toepassing van de Richtlijn beroepen (ik verwijs onder meer naar Hoge Raad 7 december 1994, BNB 1995/87). Omdat de richtlijn de materiële fusie-eis niet stelt en de nationale wet wel, is de aanslag aldus in dit opzicht zowel formeel als materieel onjuist. Van nieuwe jurisprudentie is dus geen sprake. Het is onjuist dat de nationale wet belanghebbende de toepassing van een regeling onthoudt terwijl de Richtlijn deze wel toestaat. Het opleggen van de aanslag en de handhaving daarvan komen mij daarom in hoge mate onrechtmatig voor. § 1.5 van de resolutie bepaalt dat "de inspecteur bereid moet zijn de materiële verschuldigdheid van de aanslag te toetsen en de aanslag te verminderen". Deze bepaling bevat de kern van het fenomeen "ambtshalve vermindering"."

11. De Belastingdienst liet verzoeksters gemachtigde bij schrijven van 31 augustus 1998 het volgende weten:

"Op 6 januari 1998 heb ik van u een brief ontvangen waarin u namens (verzoekster; N.o) bezwaar maakt tegen de definitieve aanslag vennootschapsbelasting over het jaar 1993 (...). U heeft het bezwaarschrift te laat ingediend. Volgens de Algemene wet bestuursrecht is het bezwaarschrift daarom niet-ontvankelijk. Toch zal ik uw bezwaar beoordelen. U kunt echter niet in beroep gaan tegen mijn beslissing, omdat het bezwaarschrift niet-ontvankelijk is. In uw brief geeft u de volgende reden voor uw bezwaar : Het arrest L. is in uw opvatting geen nieuwe jurisprudentie maar een constatering dat de Nederlandse

wetgeving onjuist is. Over de reden die u naar voren heeft gebracht, wil ik het volgende opmerken:

1. De mogelijkheid tot vermindering van een reeds onherroepelijk vaststaande aanslag is opgenomen in het Voorschrift inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (verder te noemen Voorschrift) (...) In § 9 sub. 1 en sub. 3 is geregeld dat arresten van de HR en prejudiciële uitspraken van het HvJEG, gewezen nadat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan, niet tot vermindering leidt, tenzij door of namens de Staatssecretaris een afwijkende regeling werd getroffen.
2. Op de situatie die zich bij uw cliënte voordoet is dit voorschrift van toepassing. Er is geen afwijkende regeling getroffen.
3. Door uw cliënte is bewust geen gebruik gemaakt van het rechtsmiddel van bezwaar.
4. De reeds eerder aangehaalde paragraaf 9 van het Voorschrift spreekt van arresten etc. waarin een toepassing besloten is die voor belanghebbende gunstiger is. Hoewel het zeker niet geheel duidelijk is of de prejudiciële uitspraak op de situatie van uw cliënte van toepassing is, kan er in de voor uw cliënte gunstigste opvatting gesproken worden van een uitspraak die onder het begrip van § 9 van het Voorschrift valt. Ik zie i.c. geen verschil met arresten waarbij voor de eerste keer de onverbindendheid van een regeling wordt uitgesproken. Naar gebruikelijke opvattingen is er dan sprake van nieuwe jurisprudentie.
5. Het Voorschrift biedt op grond van het hiervoor genoemde geen mogelijkheid om aan uw verzoek te voldoen. Ik ben het niet eens met uw bezwaar. Daarom heb ik besloten de aanslag te handhaven. "

B. STANDPUNT VERZOEKSTER

1. Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder klacht en naar de onder de feiten geciteerde brieven van verzoeksters gemachtigde.
2. In de klachtbrief aan de Nationale ombudsman gaf verzoeksters gemachtigde de volgende gronden aan ter ondersteuning van verzoekster standpunt dat zij het niet eens was met de beslissing van de Belastingdienst om haar geen ambtshalve vermindering te verlenen:

De EG Fusie-richtlijn Nu de EG fusie-richtlijn de Lid-Staten niet toestaat om bij fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil in hun eigen wetgeving af te wijken van de bepalingen van de richtlijn is artikel 14 lid 3 Wet Vpb. (tekst 1993), nu daarin de materiële fusie-eis als voorwaarde is opgenomen, in strijd met de richtlijn. Omdat de richtlijn van hogere orde is dan de nationale wetgeving en (verzoekster; N.o.) zich rechtstreeks op de richtlijn kan beroepen is de over 1993 opgelegde aanslag voor de vennootschapsbelasting onjuist. Onjuiste aanslagen kunnen op grond van artikel 65 AWR ambtshalve worden verminderd. De resolutie van 25 maart 1991, nr. DB 89/735 In deze resolutie heeft de staatssecretaris van Financiën uitvoeringsvoorschriften gegeven. Daarbij is in paragraaf 9 opgenomen dat geen ambtshalve vermindering wordt verleend naar aanleiding van "nieuwe jurisprudentie en resoluties". In een tweetal rapporten van de Nationale Ombudsman is aangegeven wanneer er sprake is van nieuwe jurisprudentie (rapport 14

mei 1996, nummer 96/208 en rapport 2 oktober 1997 nummer 97/435). (...) Het (...) arrest van het Europese Hof van Justitie (van 17 juli 1997 nr. C-28/95 BNB 1998/32c; N.o.) is naar mijn mening geen nieuwe jurisprudentie. Integendeel het Europese Hof constateert in haar arrest dat de nationale wetgeving in strijd is met de Europese wetgeving. Voorts wijs ik erop dat door diverse beslissingen van het Europese Hof van Justitie is komen vast te staan dat een EG-richtlijn voor burgers directie werking bezit. De burger kan zich direct op toepassing van de richtlijn beroepen indien de nationale wet beperkingen kent die niet op de richtlijn zijn gebaseerd. Artikel 14 Wet Vpb. 1969 (tekst 1993) maakt een onderscheid tussen materiële en niet-materiële fusies doordat in lid 3 uitsluitend voor niet-materiële fusies op een voorafgaand verzoek en onder bepaalde standaardvoorwaarden de faciliteit wordt toegekend. Volgens het arrest van het EG hof van Justitie mag een Lid-Staat slechts voorwaarden aan een fusie verbinden die gericht zijn op het voorkomen van belastingfraude of belasting-ontwijking. Beslist is dat hiervoor niet de materiële fusie-eis mag worden gesteld. Bovendien constateert de Fusie-richtlijn dat voor de aldaar omschreven rechtshandelingen de fusie-faciliteit van rechtswege van toepassing is. De samenloop met andere regelingen Volgens par. 1.5. van de resolutie kunnen er zich situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in de resolutie opgenomen regeling. Dat is volgens 1.5.c. het geval indien zich een samenhang met andere regelingen voordoet. Als voorbeeld verwijst de resolutie naar de Leidraad Invordering 1990 die meebrengt dat de Ontvanger zoveel mogelijk tracht te voorkomen dat onder druk van invorderingsmaatregelen betaling plaats heeft van bedragen, ten aanzien waarvan gegronde twijfel aan de materiële verschuldigdheid bestaat. "Dit betekent dat de inspecteur, zo lang een aanslag nog niet is voldaan, bereid moet zijn de materiële verschuldigdheid van de aanslag te toetsen en, indien die toetsing daartoe aanleiding geeft, de aanslag ambtshalve te verminderen, ook in gevallen waarin op grond van de onderhavige aanschrijving, geen termen aanwezig zijn voor een vermindering...." (...) Mocht u van mening zijn dat ambtshalve vermindering volgens de resolutie van 25 maart 1991 niet kan worden verleend omdat er bijvoorbeeld sprake is van nieuwe jurisprudentie dan komt het mij voor dat die situatie te vergelijken is met het voorbeeld dat is de resolutie wordt genoemd en dat voor de inspecteur aanleiding zou moeten zijn om de materiële verschuldigdheid van de aanslag te toetsen. Vanwege de EG-Fusie-richtlijn is de aanslag naar mijn mening materieel onjuist.

3. Het middel van bezwaar zou bewust niet zijn gebruikt

In correspondentie met de belastingdienst en in een bespreking die met de inspecteur voorafgaande aan het opleggen van de aanslag heeft plaatsgehad, zijn de bezwaren tegen de nog op te leggen aanslag uitvoerig aan de orde geweest. Tevens heeft de inspecteur belanghebbende niet toegestaan om de afloop van de cassatieprocedure af te wachten. Het komt mij tamelijk wrang voor nu de inspecteur voor het opleggen van de aanslag niet bereid was de aangedragen argumenten te honoreren en belanghebbende achteraf verwijt geen bezwaar te hebben gemaakt..."

C. STANDPUNT BELASTINGDIENST/ONDERNEMINGEN GOES

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst het volgende weten:

"1. Ingevolge artikel 65 AWR kan een belastingaanslag door mij ambtshalve worden verminderd. Met ingang van 1 juni 1988 is het verlenen van ambtshalve vermindering geheel aan mij gedelegeerd. Het beleid hieromtrent is samengevoegd in één Besluit van 25 maart 1991, nr. DB 89/735, VN1991/971 pt.

3. De aanslag vennootschapsbelasting 1993 is onherroepelijk komen vast te staan 6 weken na de dagtekening van de aanslag, 15 februari 1997. Bij de behandeling van het verzoekschrift d.d. 6 januari 1998 is dit aangemerkt als bezwaarschrift. Bij de behandeling is wegens termijnoverschrijding het bezwaarschrift niet-ontvankelijk beoordeeld en uitvoering gegeven aan genoemd besluit.

2. Bij het opleggen van de aanslag is art. 14 Vpb conform de tekst en de bijbehorende toelichting op de standaardvoorwaarden toegepast en mitsdien "fiscaal geruisloze overdracht" niet toegestaan. Er was geen jurisprudentie of regelgeving waaruit volgde dat dit ingenomen standpunt onjuist was. Ook de eerdere uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch d.d. 23 december 1993, FED 1994/136 inzake artikel 14b IB deed daar niet aan af. Dit omdat cassatie door de Staatssecretaris werd ingesteld. Daarnaast betrof dit een situatie van aandelenruil en niet, zoals hier, een overdracht van een onderneming aan een nieuw opgerichte dochtervennootschap. Gelet op de verschillende wet- en regelgeving ten aanzien van deze situaties staat niet rechtens vast dat de uitspraak van het Hof m.b.t. artikel 14b IB ook gevolgen heeft voor de toepassing van art. 14 Vpb. De aanslag is dan ook zonder toepassing van de "fiscaal geruisloze overgang" en overeenkomstig de bestaande interpretatie van wet- en regelgeving opgelegd. De consulent was van het geschil op de hoogte evenals de inspecteur. Het had door de consulent aan de rechter voorgelegd kunnen worden maar dit is niet gebeurd. Ik ga er dan van uit dat bewust is afgezien van bezwaar.

3. Na het onherroepelijk worden van de aanslag heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG 17 juli 1997, (...) (zie achtergrond onder 3; N.o.)) en de Hoge Raad (Hoge Raad, 4 februari 1998, (...) (zie achtergrond onder 4; N.o.)) arrest gewezen inzake de problematiek m.b.t. art 14b IB. Deze arresten geven mij geen aanleiding tot wijziging van mijn standpunt. Daarbij handel ik conform het Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ 94/4519, V-N 1995, blz.2641 zoals gewijzigd bij besluit van 26 januari 1998, nr. AFZ 97/4609, V-N 1998, blz. 706. De Staatssecretaris heeft ook geen beleidswijziging bekend gemaakt. 4. De gepubliceerde herdrukken d.d. 27 februari 1998 van de besluiten over de toepassing van de geruisloze overdracht ex artikel 14, lid 4, Wet Vpb gaan niet op gevolgen van de arresten in. Daarnaast is in het Besluit van 7 mei 1998, nummer DB98/72 OM, Infobulletin nr. 98/419 (zie achtergrond onder 5; N.o.) alleen aangegeven in welke situaties volgens de Staatssecretaris thans in afwijking van de huidige tekst van artikel 14b, tweede lid, IB sprake is van een te faciliteren aandelenfusie. In het voormelde besluit heeft hij tevens vastgelegd dat de bepaling van het zevende lid van artikel 14b IB haar belang heeft verloren. Bij de behandeling van het ambtshalve verzoek is tevens middels mijn brief d.d. 15 januari 1998 aan het Ministerie om nadere informatie gevraagd. Telefonisch heeft het Ministerie (...), mij geïnformeerd dat er geen directie consequenties dienen te worden verbonden aan mijn handelswijze m.b.t. art 14 Vpb.

5. Het bestaande beleid, toepassing art. 14 Vpb conform de bestaande nationale wetgeving, heb ik dan ook bij de beoordeling van het ambtshalve verzoek toegepast. Ik zie ook niet in (...) waarom art 14 Vpb in strijd zou zijn met de fusierichtlijn. Anders dan bij de aandelenfusie impliceert het niet voldoen aan de materiële fusie-eis niet dat geen wettelijke aanspraak bestaat of fiscale geruisloze overgang, via art 14, lid 1, of via art 14, lid 4, Vpb (in 1993 nog lid 3). De materiële fusie-eis is dus geen (belemmerende) voorwaarde om voor fiscaal geruisloze overgang in aanmerking te komen.

6. Op grond van het voorafgaande ben ik van mening dat verzoeker redelijkerwijs niet in aanmerking komt voor vermindering (vgl. paragraaf 3 van het Besluit inzake ambtshalve verminderingen). Daarvoor zijn nog twee redenen aangedragen in mijn motivering te weten "nieuwe jurisprudentie" en het geen gebruik maken van de mogelijkheid binnen de wettelijke termijn bezwaar te maken.

7. Vanuit de veronderstelling, welke de consulent verbindt aan de eerder genoemde arresten, dat er gevolgen zouden zijn voor mijn handelswijze m.b.t. art. 14 Vpb is er sprake van "nieuwe jurisprudentie". Dit overeenkomstig uw interpretatie in het rapport 97/435. In zijn brief d.d. 6 januari 1998 zegt hij ook het volgende: "...in verband met recente jurisprudentie een verzoek om ambtshalve vermindering dient te worden gehonoreerd. In mijn brief d.d. 31 augustus 1998, onder punt 4, is daarom gesproken van "naar gebruikelijke opvattingen is er dan sprake van nieuwe jurisprudentie". Op grond van paragraaf 9 van het Besluit inzake ambtshalve aanslagen wordt dan geen vermindering gegeven. Dat ik overigens vind dat er geen gevolgen zijn voor mijn handelswijze m.b.t. art 14 Vpb is reeds besproken.

8. Ook is, vergelijk punt 2. hiervoor, geen bezwaar gemaakt. Ik veronderstel dat dit is gebeurd omdat de kans op succes door de consulent als te gering werd gezien. Onder punt 3 van zijn brief aan u geeft de consulent aan dat het niet correct is dat ik hem achteraf verwijt geen bezwaar te hebben gemaakt. Omdat een verzoek om ambtshalve vermindering nimmer eerder ter sprake is geweest acht ik het niet nodig op hem op de voorschriften daaromtrent te wijzen. (...)

9. Directe werking van de EG-fusierichtlijn betekent dat de richtlijn een integraal onderdeel is van de wet- en regelgeving welke ik toepas. Deze directe werking wordt in het algemeen pas kenbaar indien de richtlijn anders is dan de nationale wet- en regelgeving en van hogere orde wordt aangemerkt. Daarnaast kan ook een belastingplichtige zich bij bezwaar en beroep op de richtlijn beroepen indien hij meent dat ik daarmee in strijd heb gehandeld.

10. De wetgever stelt echter ook wetten vast ten aanzien van aanslagen alsmede bezwaar en beroep daartegen. Deze wetgeving is o.a. opgenomen in de AWR en de WARB. Deze wetgeving is, voor zover mij bekend, onverkort van toepassing en wordt niet door enige directe werking van de EG-fusierichtlijn opzij geschoven. Indien een belastingplichtige van mening is dat een aanslag onjuist is wegens strijd met de fusierichtlijn dient hij dan ook de weg van bezwaar en beroep te bewandelen, zoals beschreven in o.a. de AWR. In casu is hiervan afgezien en mitsdien zijn de mogelijkheden van rechtswege uitgeput behoudens artikel 65 AWR.

11. Indien er jurisprudentie zou zijn welke aangeeft dat aanslagen welke onherroepelijk

vaststaan, achteraf bezien, materiaal onjuist blijken te zijn, zou dit uiteenlopende gevolgen hebben o.a. voor de uitvoeringspraktijk indien deze verminderd zouden worden. In het Besluit inzake ambtshalve verminderingen is mijns inziens daar op diverse wijzen rekening mee gehouden. Dit door het stellen van termijnen en bijvoorbeeld minimumbedragen.

12. Indien de andere partij geen bezwaar en/of beroep aantekent tegen een aanslag mag er vanuit worden gegaan dat beide partijen van mening zijn dat het recht juist wordt toegepast en er mitsdien geen geschil (meer) is. Nieuwe jurisprudentie betekent dat achteraf bezien het recht onjuist is toegepast. Ik verbind daar niet de conclusie aan dat ik op een standpunt zou moeten terugkomen en acht dat ook niet onbehoorlijk. Ik wijs onder andere op het onderdeel jurisprudentie opgenomen in aantek. 3 op art 65 AWR, en het daar opgenomen citaat van de Staatssecretaris.

13. Gevraagd wordt tevens (...) of de EG-fusierichtlijn ook van toepassing is op zuiver nationale situaties. Voor situaties welke door artikel 14b, tweede lid, onderdeel a, IB, worden bestreken, heeft de Hoge Raad in haar arrest van 4 februari 1998, (...) beslist dat de Richtlijn in beginsel niet van toepassing is op zuiver nationale situaties. Nu echter de Nederlandse wetgever bij de implementatie van de Richtlijn tegelijkertijd situaties die onder de Richtlijn vallen en zuiver nationale situaties op dezelfde wijze heeft geregeld, moet de regeling voor beide situaties op identieke wijze worden uitgelegd (vergelijk Besluit 7 mei 1998)

14. Ik meen dat dit ook geldt voor art. 14 Vpb. Dit omdat de regeling van de bedrijfsfusie geen onderscheid maakt tussen zuiver nationale situaties en EG-bedrijfsfusies. Dit impliceert dat ook zuiver nationale situaties door de fusierichtlijn worden bestreken. Hieromtrent is echter nog geen standpunt en/of beleid bekend overeenkomstig de eerder vermelde Besluiten van 21 juli 1995 en 26 januari 1998. Mitsdien ben ik uitgegaan van de wettelijke bepalingen inzake de toepassing van art. 14 Vpb. 15. Ik meen dan dat niet op grond van par. 1.5 van het Besluit inzake ambtshalve verminderingen afgeweken dient te worden de in dit Besluit opgenomen regelingen. Ook omdat ik niet inzie dat sprake zou zijn van de daarin genoemde drie gevallen. Ik vind daarnaast de aanslag materieel juist en zie objectief bezien geen gegronde twijfel omtrent de materiële verschuldigdheid ervan. Daarbij komt dat het gaat om een objectieve beoordeling op basis van de wet- en regelgeving en jurisprudentie ten tijde van het onherroepelijk worden van de aanslag. Oftewel dat er dan reeds objectief gegronde twijfel bestaat aan de toepassing van het recht door de inspecteur bij het opleggen van de aanslag. Nieuwe inzichten daaromtrent, bijv. nieuwe jurisprudentie conform de interpretatie in uw rapport 97/435, brengen dan geen verandering met zich mee. Dit betekent dat het begrip "onjuiste" in art. 65 AWR niet moet worden toegepast als "achteraf" onjuiste maar als "toen" onjuiste aanslag. Vergelijk ook "redelijkerwijs kenbare vergissing" in par. 1, punt 1.2 van het Besluit inzake ambtshalve verminderingen alsmede par. 3, punt 3.1 waarin gezegd wordt "zo dat verzoek zou zijn gedaan op het in de wet voorgeschreven moment of binnen de in de wet voorgeschreven termijn tot vermindering of teruggaaf van belasting zou hebben geleid..."

D. NADERE REACTIE VERZOEKSTER

In reactie op het verslag van bevindingen liet verzoekster bij brief van haar gemachtigde,

voor zover van belang, nog het volgende weten:

„...Ik zal voor het overzicht de indeling van de (Belastingdienst; N.o.) aanhouden. Onderdeel 5 Volgens de (Belastingdienst; N.o.) impliceert het niet voldoen aan het materiële fusie vereiste niet dat geen wettelijke aanspraak bestaat op een fiscaal geruisloze overgang en is de materiële fusie-eis geen belemmerde voorwaarde voor een fiscaal geruisloze overgang. Het procedurele verschil tussen artikel 14 lid 1 en lid 4 (voor 1993 lid 3) wet VPB, is dat bij lid 1 van rechtswege recht op de faciliteit bestaat en bij lid 4 (voor 1993, lid 3) slechts na een voorafgaand schriftelijk verzoek. Dit verschil wordt uitsluitend „opgehangen" aan het materiële fusie-vereiste. Nu de (Belastingdienst; N.o.) de afwijzing van het verzoek om ambtshalve vermindering baseert op het feit dat het volgens het toen geldende lid 3 van artikel 14 wet VPB betreffende verzoek niet tijdig is ingediend, geeft hij daarmee zelf aan hoezeer het stellen van de materiële fusie-eis een belemmering is voor een fiscaal geruisloze overgang in niet-materiële fusie-situaties.

Onderdeel 7

Hierbij trek ik nogmaals de parallel met (de Nationale ombudsman; N.o.) rapporten 96/208 en 97/435. Rapport 96/208 is vergelijkbaar omdat art 14 wet VPB in strijd is met de EG fusierichtlijn. Rapport 97/435 is vergelijkbaar omdat het Europese Hof niet is „omgegaan" (in welk geval er wel sprake zou zijn van nieuwe jurisprudentie) maar constateert dat de nationale wetgeving in strijd is met regelgeving van een hogere orde namelijk de Richtlijn. Onderdeel 8 In mijn verzoekschrift had ik aangevoerd dat ik de inspecteur, tijdens de bespreking die voorafging aan het opleggen van de aanslag, had verzocht om de regeling van de aanslag op te schorten tot de betreffende cassatieprocedure zou zijn afgerond. De inspecteur heeft dat verzoek afgewezen. De belastingdienst gaat in het geheel niet in op mijn opmerking dat ik het wrang vind dat het verzoek om de cassatieprocedure af te wachten niet wordt gehonoreerd terwijl men achteraf stelt dat er bewust is afgezien van de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep. Men merkt ter verdediging slechts op dat een verzoek om ambtshalve vermindering nooit eerder ter sprake is geweest zodat de belastingdienst het niet nodig vond om mij daarop te wijzen. Onder deze omstandigheden komt het mij voor dat de belastingdienst niet ter verdediging zou mogen stellen dat er bewust van bezwaar en beroep is afgezien. Onderdeel 10 Het standpunt van de (Belastingdienst; N.o.) lijkt mij in hoge mate formeel. Artikel 65 AWR is toch immers bedoeld om formeel vaststaande beschikkingen achteraf op hun materiële juistheid te beoordelen? Onderdeel 11 De resolutie van 25 maart 1991, nr. DB 89/735, en met name de uitsluiting indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie, biedt voldoende waarborgen voor een doelmatige uitvoeringspraktijk. Onderdeel 14 en 15 Nu de (Belastingdienst; N.o.) van mening is dat de EG-fusierichtlijn eveneens op zuiver nationale situaties van toepassing is, vermag ik niet in te zien waarom de aanslag naar zijn mening desalniettemin materieel juist zou kunnen zijn.

Beoordeling

1. Verzoekster heeft bij akte van 28 mei 1993 per 1 januari 1993 twee dochtervennootschappen opgericht en als storting op de door deze vennootschappen uitgegeven aandelen haar beide ondernemingen ingebracht. De Belastingdienst/Ondernemingen Goes heeft met dagtekening 15 februari 1997 aan verzoekster een aanslag vennootschapsbelasting 1993 opgelegd, omdat de inbreng volgens de Belastingdienst niet had plaatsgevonden binnen de fiscale eenheid, zodat verzoekster de bij de geruisloze inbreng gemaakte overdrachtswinst moest afrekenen.
2. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat bij de op 15 februari 1997 opgelegde aanslag vpb 1993 ten onrechte de overdrachtswinst in de belastingheffing is betrokken. Zij beroept zich daarbij op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) van 17 juli 1997 en stelt dat dit in haar geval betekent dat zij met een direct beroep op de Fusierichtlijn in aanmerking had moeten komen voor de bedrijfsfusie-faciliteit van het tweede lid van artikel 14 Wet vennootschapsbelasting 1969 (zie achtergrond onder 1, 2 en 8.). Een en ander heeft verzoekster ertoe gebracht aan de Belastingdienst te verzoeken om ambtshalve vermindering van de aanslag vpb 1993. Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst, blijkens zijn beslissing van 31 augustus 1998, niet bereid is geweest de aanslag vpb 1993 ambtshalve te verminderen.
3. Tegen de aanslag vpb 1993 heeft verzoekster geen bezwaarschrift ingediend, zodat deze na verloop van de bezwaartermijn (zes weken) onherroepelijk is geworden. Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zoals uitgewerkt in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (hierna: het Voorschrift) voorziet echter in de mogelijkheid een onjuiste belastingaanslag ambtshalve te verminderen. Aan de belastingplichtige wordt dan de vermindering of teruggaaf verleend waarvoor deze redelijkerwijs in aanmerking komt (zie achtergrond, onder 6 en 7). Aldus wordt bewerkstelligd dat indien een belastingplichtige om redenen van formele aard niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek bijvoorbeeld in het geval van het te laat indienen van een bezwaar- of verzoekschrift niettemin de vermindering wordt verleend waarvoor deze belastingplichtige redelijkerwijs in aanmerking komt. Anders gezegd, staat het feit dat de aanslag intussen al onherroepelijk is geworden op zichzelf niet in de weg aan een ambtshalve herbeoordeling in bovenbedoelde zin.
4. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat in verzoeksters geval het bepaalde in de paragrafen 4 en 9 van het Voorschrift aan het verlenen van ambtshalve vermindering in de weg heeft gestaan. Verzoekster heeft volgens de Belastingdienst bewust geen gebruik gemaakt van het rechtsmiddel van bezwaar. Op grond van paragraaf 4 van het Voorschrift wordt in zo'n geval geen ambtshalve vermindering verleend. In paragraaf 9 van het Voorschrift is voorts onder meer neergelegd dat een prejudiciële uitspraak van het HvJ EG, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belastingplichtige gunstiger is dan de bij de heffing gevolgde toepassing, niet leidt tot ambtshalve vermindering van de belastingaanslag die onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop het betreffende arrest is gewezen. In aanmerking genomen dat de aanslag vpb 1993 op het moment van de uitspraak van het HvJ EG van 17 juli 1997 al

onherroepelijk vaststond, kan volgens de Belastingdienst daarom geen ambtshalve vermindering worden verleend.

5. De Belastingdienst kan op zich worden gevolgd in zijn standpunt dat de paragrafen 4 en 9 van het Voorschrift aan ambtshalve vermindering van de aanslag vpb 1993 in de weg hebben gestaan. Verzoekster heeft niet bestreden dat zij bewust geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om tijdig bezwaar in te stellen tegen de aanslag vpb 1993. Zij heeft op dit punt alleen aangegeven dat dit in redelijkheid niet van haar kon worden verlangd, omdat haar genoegzaam bekend was dat de Belastingdienst haar standpunt over de directe werking van de fusierichtlijn niet zou overnemen. Daarnaast stond de aanslag vpb 1993 al onherroepelijk vast toen het HvJ EG zijn prejudiciële uitspraak van 17 juli 1997 deed.

6. Voor zover verzoekster zich er op beroept dat deze uitspraak van het HvJ EG niet is te beschouwen als nieuwe jurisprudentie het HvJ EG heeft volgens haar alleen geconstateerd dat de nationale wetgeving in strijd is met de Europese regelgeving - wordt het volgende opgemerkt. Verzoekster doelt hiermee op het oordeel van de Nationale ombudsman over het begrip nieuwe jurisprudentie in rapport 97/435 (zie achtergrond onder 8). Bij nieuwe jurisprudentie moet het gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe.

7. In zijn beslissing van 17 juli 1997 heeft het HvJ EG uitgesproken dat de in artikel 14b, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB) neergelegde regeling inzake de aandelenfusie in strijd is met de Fusierichtlijn. Omdat met deze beslissing geen duidelijkheid was gegeven of de Fusierichtlijn (en dus ook de beslissing van het HvJ EG) ook van toepassing was op zuiver nationale situaties die bestreken werden door artikel 14, tweede lid, onder a, Wet IB, heeft de Hoge Raad zich hierover uitgelaten in zijn arrest van 4 februari 1998 (zie achtergrond onder 7.). De Hoge Raad heeft aangegeven dat, ook al is de Fusierichtlijn in beginsel niet van toepassing op zuiver nationale situaties, toch ook voor deze situaties de in artikel 14b, tweede lid, onder b van de Wet IB neergelegde materiële fusie-eis richtlijnconform moet worden uitgelegd. Het arrest van de Hoge Raad heeft geleid tot het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 mei 1998. Hij heeft daarin wijziging van zijn beleid kenbaar gemaakt met betrekking tot de beantwoording van de vraag in welke gevallen sprake is van een aandelenfusie (zie achtergrond onder 5). Dit besluit heeft daarmee consequenties voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe. Met betrekking tot verzoeken om ambtshalve vermindering bij een zuiver nationale situatie, moet de Belastingdienst met de wijziging van het beleid door de Staatssecretaris van Financiën rekening houden ten aanzien van aanslagen die op 4 februari 1998 nog niet onherroepelijk vaststonden. Daarmee is sprake van nieuwe jurisprudentie. Immers, in zijn prejudiciële beslissing heeft het HvJ EG een interpretatie gegeven van artikel 14 van de Wet IB die nieuwe elementen bevat, die, nadat de Hoge Raad op 4 februari 1998 arrest heeft gewezen en de Staatssecretaris van Financiën van 7 mei 1998 op basis van dat arrest het Besluit van 7 mei 1998 had genomen, consequenties

heeft gehad voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe.

8. Voor zover al aan de prejudiciële beslissing van het HvJ EG van 17 juli 1997 de betekenis moet worden gegeven die verzoeksters daaraan heeft willen geven (zie **A. Feiten** onder 8 en 10 en **B. Standpunt Verzoekster** onder 2), dan heeft de Belastingdienst daarmee in verzoeksters geval bij zijn beslissing op haar verzoek om ambtshalve vermindering geen rekening behoeven te houden. De aan verzoekster opgelegde aanslag vpb 1993 stond immers al vóór 4 februari 1998 onherroepelijk vast. 9. Het is op zich juist dat de Fusierichtlijn directe werking heeft en dat verzoekster zich rechtstreeks op de toepasselijkheid daarvan in haar geval kan beroepen. Dat beroep heeft verzoekster echter wel moeten doen binnen de in Nederland daarvoor bestemde fiscale en fiscaal-juridische procedures. Dit betekent dat verzoekster het beroep op de directe werking van de Fusierichtlijn had kunnen en moeten doen in de bezwaarfase en, in vervolg daar op, in de beroepsfase. Dat heeft zij, kennelijk met opzet, nagelaten. 10. Verzoekster heeft, toen de Belastingdienst haar de gelegenheid had geboden om te reageren op het voornemen van de Belastingdienst het verzoek om ambtshalve vermindering af te wijzen, daarvan gebruik gemaakt en een beroep gedaan op paragraaf 1.5 onder c. van het Voorschrift. In deze paragraaf is bepaald dat de inspecteur moet afwijken van de in het Voorschrift opgenomen regeling indien de samenhang met andere regelingen reden kan zijn voor het buiten toepassing laten van (een onderdeel van) het Voorschrift. Op dit beroep van verzoekster is de Belastingdienst in zijn beslissing van 31 augustus 1998 niet ingegaan. Op zich is dit niet juist.

11. Een beroep op paragraaf 1.5 onder c. van het Voorschrift kan verzoekster evenwel niet baten. Op grond van deze bepaling moet de inspecteur de materiële verschuldigdheid van een onherroepelijke aanslag toetsen kort voor het moment dat de ontvanger wil gaan invorderen en hij moet bij gegronde twijfel aan de materiële verschuldigdheid van die aanslag bereid zijn tot ambtshalve vermindering. De toetsing geschiedt dan aan het recht zoals dat geldt op het moment dat die aanslag onherroepelijk is geworden. Een ander toetsingsmoment - bijvoorbeeld naar het geldende recht op het moment dat de ontvanger tot invordering wil overgaan - ligt alleen al daarom niet in de rede, omdat in dat geval paragraaf 9 van het Voorschrift iedere betekenis zou verliezen. Nu de eventuele gegronde twijfel aan de materiële verschuldigdheid van de aan verzoekster opgelegde aanslag vpb 1993 alleen zou kunnen worden gebaseerd op het arrest van de Hoge Raad van 4 februari 1998 in vervolg op de prejudiciële beslissing van het HvJ EG van 17 juli 1997, kan van enige twijfel op het moment dat de aan verzoekster met dagtekening 27 februari 1997 opgelegde aanslag vpb 1993 onherroepelijk werd (na het verstrijken van de bezwaartermijn van zes weken) geen sprake zijn geweest. De Belastingdienst heeft dan ook in redelijkheid het verzoek om ambtshalve vermindering in zijn beslissing van 31 augustus 1998 kunnen afwijzen. De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Goes, die wordt aangemerkt als een gedraging van Ministerie van Financiën, is niet gegrond.