

Vergaderjaar 1997–1998

25 709

**Wijziging van de Wet op de
vennootschapsbelasting 1969 en van enige
andere belastingwetten in verband met de
fiscale begeleiding van de overgang van
vermogen onder algemene titel bij
rechtspersonen op de voet van Boek 2 van het
Burgerlijk Wetboek**

Nr. 3

INHOUDSOPGAVE

	Blz.
1. Inleiding	2
2. Regeling ter zake van de juridische splitsing	3
2.1. Gevolgen voor de rechtspersonen	3
2.2. Gevolgen voor de aandeelhouders	5
3. Regeling ter zake van de juridische fusie	6
4. Zakelijke overwegingen	7
5. Belastingen van rechtsverkeer	8
6. Invordering	8
7. Budgettaire en uitvoeringsaspecten	9
8. Artikelsgewijze toelichting	9

MEMORIE VAN TOELICHTING

[...]

1. Inleiding

Bij koninklijke boodschap van 26 april 1996 is het voorstel van wet tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek en van enige andere wetten in verband met de regeling van de splitsing van rechtspersonen (Kamerstukken II 1995/96, 24 702, nrs. 1–2) aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal aangeboden. Dat voorstel strekt ertoe een regeling ter zake van de splitsing van rechtspersonen in het Burgerlijk Wetboek op te nemen. Oorspronkelijk was in dat wetsvoorstel ook de fiscale begeleiding van de splitsing opgenomen. Voor die fiscale begeleiding werd aangesloten bij de opzet van de fiscale begeleiding van de omzetting van rechtspersonen bedoeld in artikel 28a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Opmerkingen van de Raad van State dat daardoor een discrepantie zou ontstaan tussen de fiscale begeleiding van de splitsing enerzijds en van de reeds geregelde juridische fusie anderzijds, hebben tot het inzicht geleid dat het de voorkeur verdient de fiscale begeleiding van beide vormen van overgang van vermogen onder algemene titel bij rechtspersonen – juridische fusie en splitsing – zoveel mogelijk op dezelfde wijze vorm te geven. Daartoe is de fiscale begeleiding van de splitsing uit het wetsvoorstel gehaald. In het nader rapport bij het bovengenoemde voorstel van wet is voorts aangekondigd dat ik met een afzonderlijk wetsvoorstel zou komen. Het onderhavige voorstel van wet strekt hiertoe. Het bevat de fiscale begeleiding van de juridische splitsing en een aanpassing van de bestaande fiscale begeleiding van de juridische fusie waardoor deze op dezelfde leest wordt geschoeid.

Civielrechtelijk is zowel bij een fusie als bij een splitsing sprake van een rechtshandeling waarbij twee of meer rechtspersonen zijn betrokken en waarbij een rechtspersoon vermogen van een andere rechtspersoon onder algemene titel verkrijgt. Als tegenprestatie voor de in het kader van de fusie of splitsing verkregen vermogensbestanddelen zal de verkrijgende rechtspersoon in het algemeen aandelen uitreiken aan de aandeelhouders van de rechtspersoon waarvan vermogen onder algemene titel overgaat. Bij een juridische fusie verdwijnt deze laatste rechtspersoon. Deze rechtspersoon wordt dan ook wel de verdwijnende rechtspersoon genoemd. Bij een juridische splitsing wordt onderscheid gemaakt tussen een zuivere splitsing en een afsplitsing. Bij een zuivere splitsing verdwijnt de splitsende rechtspersoon, bij een afsplitsing blijft deze rechtspersoon in stand. Bij afsplitsing zijn voorts twee hoofdvormen te onderscheiden. Bij de eerste vorm verkrijgt de splitsende rechtspersoon de uit te reiken aandelen in de verkrijgende rechtspersoon en bij de tweede vorm verkrijgen de aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon deze aandelen.

Uitgangspunt voor een regeling inzake de fiscale begeleiding van de juridische splitsing en de juridische fusie dient te zijn dat een splitsing dan wel een fusie die is ingegeven door bedrijfseconomische overwegingen niet mag worden belemmerd door de fiscaliteit. Daarnaast dient te worden voorkomen dat bestaande fiscale claims als gevolg van een fusie of een splitsing verloren zouden gaan, waardoor de belastinggrondslag zou kunnen worden uitgehold. Voorts zal er rekening mee moeten worden gehouden dat er bij een fusie of een splitsing verschillende, soms tegenstrijdige, belangen kunnen bestaan tussen de rechtspersonen en de aandeelhouders of tussen de aandeelhouders onderling. Het is denkbaar dat de ene aandeelhouder wel gebruik wenst te maken van de mogelijkheid tot fiscale begeleiding en de andere aandeelhouder niet.

Een specifiek probleem bij de fiscale begeleiding van de juridische fusie en de juridische splitsing wordt gevormd door het feit dat hierbij sprake is

van een overgang onder algemene titel. Dit betekent dat, anders dan bij voorbeeld met betrekking tot de bedrijfsfusie, waarbij sprake is van een overdracht van een onderneming en daarmee van een verkrijging onder bijzondere titel, voor de fiscale gevolgen niet zonder meer aansluiting kan worden gevonden bij de in de fiscale wetgeving omschreven begrippen en belastbare feiten, maar dat een vertaalslag nodig is. Om de aandeelhouders en de bij de fusie dan wel splitsing betrokken rechtspersonen onafhankelijk van elkaar recht te kunnen geven op doorschuiving, is bij de fiscale duiding van de fusie en de splitsing gekozen voor het fiscale begrip vervreemding. Hierdoor kunnen de fiscale gevolgen voor zowel de aandeelhouders als de bij de fusie of splitsing betrokken rechtspersonen onafhankelijk van elkaar worden vastgesteld en eventuele claims onafhankelijk van elkaar worden doorgeschoven. Bij de aandelenfusie en de bedrijfsfusie wordt eveneens uitgegaan van het begrip vervreemding respectievelijk overdracht. Daarom is dan ook voor de geruisloze doorschuiving aansluiting bij deze faciliteiten gezocht.

2. Regeling ter zake van de juridische splitsing

2.1. Gevolgen voor de rechtspersonen

Bij een afsplitsing gaan vermogensbestanddelen van de splitsende rechtspersoon over op de verkrijgende rechtspersoon. De afsplitsende rechtspersoon blijft bestaan. In de lijn van de bedrijfsfusie wordt dit als een overdracht van vermogensbestanddelen gekenschetst, waardoor onder andere de stille reserves die in die vermogensbestanddelen besloten liggen tot uitdrukking komen en aan de winst moeten worden toegevoegd. Bij de zuivere splitsing gaan niet alleen vermogensbestanddelen van de splitsende rechtspersoon over, maar verdwijnt deze rechtspersoon van rechtswege. Daarom wordt de zuivere splitsing niet alleen als een overdracht van vermogensbestanddelen gekenschetst, maar tevens als een staking van de onderneming. Als gevolg van het laatste zullen de fiscale reserves die niet met specifieke vermogensbestanddelen samenhangen, en derhalve ook niet zonder meer behoren tot de vermogensbestanddelen die in het kader van de splitsing overgaan, aan de winst moeten worden toegevoegd. Hierbij denk ik bij voorbeeld aan een vervangingsreserve. Indien aan de splitsing in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen (voor een toelichting op deze zakelijke overwegingen verwijs ik naar paragraaf 4), behoeft de belastingplichtige de voordelen die als gevolg van de fiscale duiding ontstaan niet in de winst op te nemen. Wel zal daarvoor aan een aantal vereisten moeten zijn voldaan. Deze zijn afgeleid van de fiscale begeleiding van de bedrijfsfusie die is opgenomen in artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Zo zullen op de splitsende en de verkrijgende rechtspersonen dezelfde bepalingen voor het bepalen van de winst van toepassing moeten zijn. Voorts zal noch de splitsende noch de verkrijgende rechtspersoon aanspraak mogen hebben op de voorwaartse verrekening van verliezen. Ook zal de heffing verzekerd moeten zijn. Dit houdt onder andere in dat de fiscale reserves bij een zuivere splitsing aan een van de verkrijgende rechtspersonen moeten worden toebedeeld. Is aan deze vereisten voldaan, dan kan de splitsing zonder dat daartoe een verzoek nodig is geruisloos plaatsvinden. Om dit te bereiken zullen de fiscale boekwaarden worden doorgeschoven en zullen de claims overgaan. Om de heffing te verzekeren is voorts geregeld dat de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot de vermogensbestanddelen die als gevolg van de splitsing op hem overgaan, in de plaats treedt van de splitsende rechtspersoon, zodat de overgang onder algemene titel wordt gevolgd. De verkrijgende vennootschap krijgt de vermogensbestanddelen met al de daarbij behorende lusten en lasten.

Indien de splitsende en de verkrijgende rechtspersonen niet voldoen

aan de hiervoor genoemde vereisten, kan de belastingplichtige een verzoek indienen om de splitsing toch geruisloos te laten plaatsvinden. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij inwilliging treedt de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de splitsing is verkregen ook in deze situatie in de plaats van de splitsende rechtspersoon, voorzover daaraan geen voorwaarden zijn gesteld. De algemene titel wordt dan ook weer gevolgd. De te stellen voorwaarden zullen in grote lijnen betrekking hebben op de hiervoor genoemde vereisten waaraan in het betreffende geval niet wordt voldaan. Zo zullen voorwaarden worden gesteld indien op de splitsende en de verkrijgende rechtspersoon niet dezelfde bepalingen van de winst van toepassing zijn. Hierbij denk ik bij voorbeeld aan voorwaarden ingeval de splitsende rechtspersoon een verzekeringsonderneming drijft en de verkrijgende niet. De voorwaarden hebben dan betrekking op de bepaling van de egalisatiereserve in de zin van artikel 29 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Voorts kunnen bij voorbeeld voorwaarden worden gesteld die betrekking hebben op de situatie waarin de splitsende en de verkrijgende vennootschappen niet onbeperkt belastingplichtig zijn.

In de situatie van een zuivere splitsing zouden zonder nadere regelgeving de nog te verrekenen verliezen van de splitsende rechtspersoon verloren gaan. Immers, de splitsende rechtspersoon houdt van rechtswege op te bestaan. Het teloor gaan van nog te verrekenen verliezen acht ik niet wenselijk. Daarom zal in de te stellen voorwaarden de mogelijkheid worden geopend dat deze verliezen mee overgaan op de verkrijgende rechtspersonen indien hierom wordt verzocht. Wel zal worden gewaakt voor effecten die vergelijkbaar zijn met handel in verliezen. Indien in concrete gevallen een dergelijk effect dreigt, zal de aanspraak niet kunnen overgaan, of zullen voorwaarden worden gesteld. Daarnaast kunnen voorwaarden worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de aanspraak op verrekening van verliezen overgaat op een bestaand lichaam. Teneinde te voorkomen dat deze verliezen worden verrekend met winsten die niet zijn toe te rekenen aan vermogensbestanddelen die in het kader van een splitsing zijn verkregen, zal de verkrijgende rechtspersoon de winst dienen te splitsen. Deze winst-splitsing zal moeten plaatsvinden op de wijze zoals deze bekend is bij de fiscale eenheid. In de situatie waarin de verkrijgende rechtspersoon over te compenseren verliezen beschikt, zal eveneens winstsplitsing dienen plaats te vinden, en wel om te voorkomen dat deze verliezen worden gecompenseerd met winsten die worden behaald met vermogensbestanddelen die in het kader van de splitsing zijn overgegaan. Voorts kunnen zich situaties voordoen waarbij na het tijdstip van de splitsing bij de verkrijgende rechtspersoon verliezen ontstaan die zijn toe te rekenen aan vermogensbestanddelen die in het kader van de splitsing overgaan. Zonder nadere voorziening zouden deze verliezen niet kunnen worden teruggewenteld naar winsten die met deze vermogensbestanddelen door de splitsende rechtspersoon zijn behaald. Dit is aanleiding om in beginsel, onder nader te stellen voorwaarden welke onder meer ten doel hebben misbruik van deze faciliteit te voorkomen, verrekening van verliezen met winsten van de gesplitste rechtspersoon mogelijk te maken.

In de situatie van een afsplitsing – de splitsende rechtspersoon blijft bestaan – gaat de mogelijkheid van compensatie niet verloren. Met betrekking tot het meegeven van verliezen wordt eenzelfde beleid gevoerd als bij de bedrijfsfusie: de aanspraak op verrekening van verliezen blijft achter bij de splitsende rechtspersoon. In dit verband kan nog worden vermeld dat het meegeven van verliezen momenteel onderdeel vormt van een studie inzake de regeling voor de fiscale eenheid. Mocht deze studie aanleiding vormen tot wijziging van de voorwaarden die worden gesteld bij het meegeven van verliezen bij verbreking van een fiscale eenheid, dan kan dit eveneens gevolgen hebben voor het meegeven van verliezen bij een afsplitsing.

2.2. Gevolgen voor de aandeelhouders

In geval van een zuivere splitsing vervallen de aandelen in de splitsende vennootschap van rechtswege en krijgen de aandeelhouders aandelen uitgereikt in de verkrijgende vennootschappen. De aandeelhouders ruilen als het ware de aandelen in de splitsende vennootschap voor aandelen in de verkrijgende vennootschappen. Bij een afsplitsing behouden de aandeelhouders hun aandelen in de splitsende vennootschap. Het is mogelijk dat zij daarnaast aandelen krijgen uitgereikt in de verkrijgende vennootschappen. In die situatie ruilen zij als het ware rechten die besloten lagen in de aandelen in de splitsende vennootschap voor aandelen in de verkrijgende vennootschappen.

Om de splitsing ten aanzien van de aandeelhouders fiscaal te begeleiden, zodat feitelijke heffing achterwege kan blijven, is aansluiting gezocht bij de aandelenruil van artikel 14b en artikel 44 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Er zijn echter wezenlijke verschillen te onderkennen tussen de rechtsfiguur van de aandelenruil en die van de splitsing. Bij een aandelenruil verruilt de aandeelhouder zijn aandelenbezit in de ene vennootschap voor aandelen in de andere vennootschap. Bij een splitsing worden de rechten die in het aandeel in de splitsende vennootschap besloten liggen, verdeeld over meerdere aandelen in verschillende vennootschappen.

Daarom zijn voor alle aandeelhouders toerekenregels opgenomen. Allereerst is de splitsing aangemerkt als een vervreemding van alle aandelen in de splitsende vennootschap. Vervolgens behoeft de aandeelhouder, net als bij de aandelenruil, het voordeel als gevolg van deze vervreemding niet in aanmerking te nemen. Voorwaarde is wel dat aan de splitsing in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Voor een toelichting op deze zakelijke overwegingen verwijst ik naar paragraaf 4.

Of de vervreemding leidt tot het feitelijk constateren van een belastbaar voordeel is afhankelijk van de positie waarin de aandeelhouder zich bevindt. Zo zal in de situatie waarin aandelen door een natuurlijk persoon/niet-ondernemer worden gehouden en de aandelen geen aanmerkelijk belang vormen, de vervreemding niet leiden tot een belastbare bate. In het algemeen zal de splitsing evenmin tot een belastbare bate leiden ingeval de aandelen een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vormen. Wel is voor die situaties een toerekenregel opgenomen teneinde te voorkomen dat de splitsing in die situaties leidt tot onbedoelde voordelen die kunnen ontstaan ingeval bij de vaststelling van het op de aandelen gestorte kapitaal zou mogen worden uitgegaan van de waarde van de overgegangene vermogensbestanddelen. Heffing van de dividendbelasting over overgegangene winstreserves bij de splitsende rechtspersoon zou anders illusoir worden gemaakt. Zo is in navolging van artikel 44 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een regel opgenomen inzake de toedeling van het fiscaal erkende gestorte kapitaal. Deze regel komt er op neer dat het fiscaal erkende kapitaal van de gesplitste vennootschap wordt toegerekend aan de bij de splitsing betrokken rechtspersonen, en dat voor het toegerekende bedrag een storting wordt aangenomen. De verdeelsleutel is de verhouding tussen de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen die overgaan op een verkrijgende rechtspersoon en de waarde in het economische verkeer van alle vermogensbestanddelen van de gesplitste vennootschap. Een analoge toerekenregel is opgenomen voor de situatie waarin de aandelen behoren tot een deelneming. Het voor de deelneming in de gesplitste vennootschap opgeofferde bedrag wordt daarbij toegerekend aan de deelnemingen die desbetreffende aandeelhouder na de splitsing heeft, in de verkrijgende vennootschappen.

Bij een aanmerkelijk belang kan de vervreemding leiden tot het

constateren van een belastbare bate. De claim kan alsdan worden doorgeschoven naar de aandelen die de desbetreffende aandeelhouder na de splitsing heeft. De mogelijkheid om de claim door te schuiven vloeit evenals bij de aandelenruil rechtstreeks voort uit de wet. De aandeelhouder behoeft geen verzoek in te dienen. De doorschuiving vindt plaats door de verkrijgingsprijs van de aandelen in de splitsende vennootschap volgens een verdeelsleutel door te schuiven naar de aandelen die de aanmerkelijk belanghouder direct na de splitsing heeft, in de verkrijgende vennootschappen.

Het is mogelijk dat de aandeelhouder niet alleen aandelen in de splitsende vennootschap heeft maar ook een schuldvordering. Ook deze schuldvordering wordt geacht in het kader van de splitsing te zijn vervreemd. Immers bij bijvoorbeeld een zuivere splitsing zal de schuldvordering niet meer op de splitsende rechtspersoon maar op de verkrijgende rechtspersoon betrekking hebben. In de situatie waarin de aandeelhouder een aanmerkelijk belang heeft, kan deze vervreemding van de schuldvordering leiden tot het constateren van een belastbare bate. Deze bate behoeft niet in aanmerking te worden genomen. De claim kan worden doorgeschoven naar de schuldvorderingen die de betreffende aandeelhouder na de splitsing heeft, op de verkrijgende vennootschappen.

Behoren de aandelen tot een ondernemingsvermogen, dan zal het verschil tussen de waarde van de aandelen en de boekwaarde in beginsel in de heffing kunnen worden betrokken. Doorschuiving van de claim vindt in deze situatie plaats door de boekwaarde van de aandelen in de splitsende vennootschap door te schuiven naar de aandelen die de aandeelhouder na de splitsing heeft, in de verkrijgende vennootschappen.

Zoals ik hiervoor heb aangegeven, zal de splitsing in het algemeen niet leiden tot een belastbare bate wanneer de aandelen een deelneming vormen. Echter, ingeval op de aandelen een sanctie drukt, dan wel de aandeelhouder een afgewaardeerde schuldvordering op de splitsende vennootschap heeft, zal de splitsing wel leiden tot het constateren van een belastbare bate. Ook deze bate kan worden doorgeschoven. Dit is aldus geregeld dat de aandelen of de schuldvorderingen die de aandeelhouder na de splitsing heeft in de plaats treden van de aandelen dan wel schuldvorderingen die de aandeelhouder voor de splitsing had.

3. Regeling ter zake van de juridische fusie

Evenals de zuivere splitsing wordt de juridische fusie voor de verdwijnende rechtspersoon fiscaal aangemerkt als een overdracht van vermogensbestanddelen die in het kader van de fusie op de verkrijgende rechtspersoon overgaan. Voorts wordt de verdwijnende rechtspersoon geacht zijn onderneming te hebben gestaakt. Hiermee is vastgelegd wat de gevolgen van de juridische fusie zijn, ongeacht of belastingplichtige gebruik wenst te maken of kan maken van de geruisloze doorschuiving.

De fusie kan, evenals de zuivere splitsing, geruisloos plaatsvinden ingeval op de verdwijnende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon dezelfde bepalingen voor het bepalen van de winst van toepassing zijn, noch de verdwijnende noch de verkrijgende rechtspersoon aanspraak heeft op voorwaartse verrekening van verliezen en de latere heffing verzekerd is. Alsdan treedt de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot de in het kader van de fusie verkregen vermogensbestanddelen geheel in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon. In tegenstelling tot de huidige situatie vloeit het recht op geruisloze doorschuiving rechtstreeks voort uit de wet. Indien niet aan de genoemde vereisten wordt voldaan, kan de geruisloze doorschuiving op verzoek plaatsvinden. Aan de inwilliging van dit verzoek kunnen voorwaarden worden gesteld. Voor een beschrijving verwijs ik naar hetgeen bij de zuivere splitsing is opgemerkt.

Evenals de splitsing wordt de fusie voor de aandeelhouders aangemerkt als een vervreemding van de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon. Het voordeel dat als gevolg van deze vervreemding tot uitdrukking komt, behoeft de aandeelhouder niet in aanmerking te nemen, maar kan hij doorschuiven naar de aandelen die hij in het kader van de fusie verkrijgt. Voor de wijze waarop dit zal plaatsvinden, verwijs ik naar hetgeen bij de begeleiding van de aandeelhouders bij een zuivere splitsing is opgemerkt. Ook hier is een tweetal bepalingen opgenomen om onbedoelde voordelen te voorkomen. De eerste bepaling heeft betrekking op de hoogte van het gestorte kapitaal op de in het kader van de fusie uitgereikte aandelen. Deze wordt gesteld op het op de aandelen in de fuserende rechtspersonen gestorte kapitaal. Voorts is een bepaling opgenomen welke ziet op de situatie dat de aandelen in de verdwijnende vennootschap een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, vormen. De hoogte van het voor de aandelen in de verdwijnende vennootschap opgeofferde bedrag wordt doorgeschoven naar de aandelen die in het kader van de fusie door de verkrijgende vennootschap worden uitgereikt.

Tenslotte merk ik op dat begeleiding van de bij de fusie betrokken rechtspersonen en de aandeelhouders niet plaatsvindt wanneer de fusie niet in overwegende mate door zakelijke overwegingen is ingegeven.

4. Zakelijke overwegingen

Teneinde te voorkomen dat van de fiscale begeleiding van fusie of splitsing onbedoeld gebruik wordt gemaakt, is bepaald dat geruisloze doorschuiving niet kan plaatsvinden ingeval aan de fusie of de splitsing niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Bij de beoordeling of er in voldoende mate sprake is van zakelijke overwegingen, zullen fiscale overwegingen als niet-zakelijke overwegingen worden beschouwd. Voorts zal de beoordeling of de fusie of splitsing is ingegeven door zakelijk motieven, en de wijze waarop de fusie of de splitsing is vormgegeven, plaatsvinden vanuit de positie van de bij de fusie of splitsing betrokken rechtspersonen. Voor deze rechtspersonen moet de fusie of splitsing op basis van bedrijfseconomische motieven, zoals een duurzame rationalisatie of herstructurering van de activiteiten, zijn ingegeven. Aandeelhoudersmotieven kunnen daaraan niet bijdragen. Indien de activiteiten van de splitsende rechtspersoon bij voorbeeld worden gesplitst in beleggingen en ondernemingsactiviteiten, zal de splitsing in het algemeen niet zijn ingegeven door bedrijfseconomische motieven van de bij de splitsing betrokken rechtspersonen, doch veelal door aandeelhoudersmotieven, zoals het beperken van het aansprakelijk vermogen voor de ondernemingsactiviteiten. Aandeelhoudersmotieven kunnen voorts bij voorbeeld aanwezig zijn indien de afsplitsing plaatsvindt met het oog op de verkoop van een gedeelte van de onderneming die door de splitsende rechtspersoon wordt gedreven. Dit kan zowel het gedeelte van de onderneming zijn dat op een verkrijgend lichaam overgaat als, in geval van een afsplitsing, de onderneming die de splitsende rechtspersoon behoudt. Natuurlijk kunnen in deze situaties aandeelhoudersmotieven in het algemeen slechts een rol spelen ingeval een aandeelhouder of een samenwerkende groep van aandeelhouders doorslaggevende zeggenschap heeft in de splitsende dan wel de verdwijnende rechtspersoon. In de situatie dat de splitsing wordt ingegeven door aandeelhoudersmotieven, zullen de doorschuiffaciliteiten noch aan de aandeelhouders noch aan de bij de splitsing betrokken rechtspersonen worden verleend.

Wordt een herstructurering binnen drie jaar «ongedaan» gemaakt, door aandelen die in het kader van de fusie of splitsing zijn uitgereikt te verkopen, dan wordt in bepaalde gevallen alsnog aangenomen dat de aandeelhoudersmotieven en niet de bedrijfseconomische motieven de

doorslag hebben gegeven. Dit betreft met name de situatie waarin een aandeelhouder of een samenwerkende groep van aandeelhouders vóór de fusie of splitsing doorslaggevend zeggenschap (hetgeen direct of indirect kan zijn) heeft in de splitsende rechtspersoon, dan wel in de bij de fusie betrokken verdwijnende rechtspersoon, en deze zeggenschap ingeval van een splitsing in een bij de splitsing betrokken rechtspersoon behoudt of verkrijgt, dan wel ingeval van een fusie deze zeggenschap in de verkrijgende vennootschap behoudt of verkrijgt. De belastingplichtige heeft echter de mogelijkheid aannemelijk te maken dat ondanks de omstandigheid dat de herstructurering ongedaan wordt gemaakt, in over-wegende mate bedrijfseconomische motieven ten grondslag lagen aan de herstructurering.

Bij een afsplitsing is het mogelijk dat de verkrijgende vennootschap aandelen uitreikt aan de splitsende vennootschap. In een dergelijke situatie zullen voor de beoordeling van de motieven niet zozeer de aandeelhouders in de splitsende vennootschap een rol spelen maar veeleer de bij de splitsing betrokken vennootschappen zelf. Indien bij deze vorm van afsplitsing de herstructurering binnen drie jaar geheel of gedeeltelijk ongedaan wordt gemaakt door aandelen in de verkrijgende vennootschap te verkopen, worden fiscale en niet de zakelijke motieven doorslaggevend geacht. Immers, door het aanwenden van de rechtsfiguur van de afsplitsing zou het anders mogelijk zijn belaste boekwinsten om te zetten in onbelaste deelnemingswinsten. Ook in die situatie zal de verleende faciliteit worden teruggenomen en zal dus op het moment van de afsplitsing alsnog moeten worden afgerekend, tenzij de belastingplichtige alsnog aannemelijk maakt dat ondanks het ongedaan maken van de herstructurering zakelijke overwegingen de doorslag hebben gegeven.

5. Belastingen van rechtsverkeer

De huidige Wet op belastingen van rechtsverkeer voorziet in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, in een vrijstelling van overdrachtsbelasting en in artikel 37 in een vrijstelling van kapitaalsbelasting bij een fusie of interne reorganisatie, mits aan de voorwaarden is voldaan die daarvoor zijn gesteld in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer, onderscheidenlijk in het genoemde artikel 37. Voorgesteld wordt deze vrijstellingen uit te breiden tot de splitsing.

6. Invordering

Ingeval de splitsende rechtspersoon geen gebruik wenst te maken of kan maken van de regeling voor de geruisloze doorschuiving, ontstaat de belastingschuld ten tijde van de splitsing. Ingevolge het voorgestelde artikel 334j, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek mag een rechtsverhouding waarbij de splitsende rechtspersoon partij is niet worden gesplitst, maar moet in haar geheel overgaan. Tot een dergelijke rechtsverhouding dienen formele en materiële belastingschulden te worden gerekend. Onder het splitsingsverbod vallen dan ook de belastingschulden die, al dan niet geformaliseerd, voor of ten tijde van de splitsing (zijn) ontstaan. Belastingaanslagen die worden opgelegd na de splitsing van de belastingplichtige worden ten name van de belastingplichtige vastgesteld. Uit de beschrijving van de verdeling van het vermogen van de splitsende rechtspersoon zal doorgaans blijken of en op welke verkrijgende rechtspersoon de genoemde belastingschulden overgaan. Voor het geval zulks niet blijkt bevat het voorgestelde artikel 334s van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek een voorziening. Indien het gehele vermogen van de gesplitste rechtspersoon is overgegaan, kan iedere verkrijgende rechtspersoon als rechtsopvolger van de gesplitste rechtspersoon worden aangesproken – als schuldenaar – voor het volle bedrag van de betreffende belastingschulden van de gesplitste rechts-

persoon. Indien niet het gehele vermogen van de gesplitste rechtspersoon is overgegaan, kan de gesplitste rechtspersoon worden aangesproken voor de betreffende belastingschulden. Ingevolge het voorgestelde artikel 334t van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek zijn voorts de verkrijgende rechtspersonen en, zo deze blijft bestaan, de gesplitste rechtspersoon elk voor het geheel aansprakelijk tot nakoming van de belastingschulden van de gesplitste rechtspersoon ten tijde van de splitsing. Zij zijn niet tot nakoming gehouden voordat de rechtspersoon waarop de belasting-schuld is overgegaan of, ingeval de belastingschuld niet is overgegaan, de gesplitste rechtspersoon in de nakoming is tekortgeschoten.

Gewezen zij ook op de mogelijkheid voor de ontvanger om indien hij niet reeds voldoende zekerheid heeft, op de voet van het voorgestelde artikel 334k van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek te verlangen dat zekerheid wordt gesteld of andere waarborgen worden gegeven voor de voldoening van zijn vordering.

In geval van een fusie gaat het gehele vermogen van de verdwijnende rechtspersoon over op de verkrijgende rechtspersoon. Tot dit vermogen behoren de materiële en formele belastingschulden. Belastingaanslagen die worden opgelegd na de fusie van de belastingplichtige (verdwijnende rechtspersoon) worden ten name van de belastingplichtige vastgesteld. De ontvanger heeft op grond van artikel 316 van Boek 2 van het Burgerlijk wetboek de mogelijkheid te verlangen dat zekerheid wordt gesteld of andere waarborgen worden gegeven voor de voldoening van zijn vordering ingeval de verkrijgende rechtspersoon na de fusie minder waarborg zal bieden dan voor de fusie het geval zou zijn.

7. Budgettaire en uitvoeringsaspecten

De budgettaire gevolgen van het wetsvoorstel zijn, evenals de uitvoeringsaspecten daarvan, te verwaarlozen.

8. Artikelsgewijze toelichting

ARTIKEL I, onderdeel A (artikel 13ca van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13ca van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 biedt belastingplichtigen de mogelijkheid om onder omstandigheden deelnemingen ten laste van de winst af te waarderen. In een aantal gevallen – waaronder vervreemding – is de belastingplichtige verplicht om een afwaardering in het geheel terug te nemen en aan de winst toe te voegen. Gezien de omstandigheid dat een juridische fusie dan wel een juridische splitsing op de voet van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek fiscaal als een vervreemding van de desbetreffende deelneming wordt beschouwd, zal de afwaardering moeten worden teruggenomen. Het is echter ook denkbaar dat de deelneming is opgericht naar buitenlands recht, en deze deelneming op voet van dat buitenlands recht fuseert of splitst. Teneinde zeker te stellen dat ook in een dergelijke situatie de afwaardering ongedaan moet worden gemaakt, is dit artikel aangepast.

ARTIKEL I, onderdeel B (artikel 13h van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Dit artikel heeft betrekking op de situatie dat aandelen voor een aandelenfusie niet tot een deelneming behoren maar na de aandelenfusie wel een deelneming gaan vormen. Ingeval het voordeel dat als gevolg van de fusie wordt geconstateerd, buiten aanmerking blijft, vindt daarna de deelnemingsvrijstelling geen toepassing op positieve vervreemdingsvoordelen uit hoofde van die deelneming tot het bedrag dat buiten aanmerking is gebleven. Er vindt derhalve een vorm van compartimen-

tering plaats. Bij de juridische fusie en de juridische splitsing is een dergelijke situatie eveneens mogelijk. Teneinde zeker te stellen dat ook daar na de fusie of splitsing die compartimentering zal plaatsvinden, is dit artikel uitgebreid met de juridische fusie en de juridische splitsing.

ARTIKEL I, onderdeel C

Artikel 14a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

In het eerste lid is aangegeven welke fiscale gevolgen een splitsing voor de splitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersonen heeft. Bij een zuivere splitsing wordt, zoals in onderdeel a is aangegeven, de splitsende rechtspersoon geacht zijn vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan de verkrijgende rechtspersonen. Deze overdracht vindt plaats ten tijde van de splitsing. Daardoor behoren de winst die als gevolg van de vervreemding wordt genoten en de daardoor ontstane belasting-schuld nog tot het vermogen van de splitsende rechtspersoon. Tot de voordelen die als gevolg van de splitsing tot uitdrukking komen behoren de stille reserves die in de overgedragen vermogensbestanddelen besloten liggen. Deze dienen dan ook aan de winst te worden toegevoegd. Op de overgedragen vermogensbestanddelen kunnen ook sancties dan wel verplichtingen drukken. Hierbij denk ik bij voorbeeld aan de situatie waarin tot de overgedragen vermogensbestanddelen aandelen behoren. Vormen de aandelen een deelneming dan zal de vervreemdingswinst niet onder de deelnemingsvrijstelling vallen voorzover artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is. Is de deelneming op de voet van artikel 13ca, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 afgewaardeerd, dan zal de splitsing ertoe leiden dat het verschil tussen de boekwaarde van de deelneming (doorgaans de waarde in het economische verkeer) en het voor die deelneming opgeofferde bedrag aan de winst moet worden toegevoegd. Voorts denk ik aan de situatie waarin op de aandelen een vervreemdingsverbod rust doordat een bedrijfsfusie heeft plaatsgevonden, dan wel de zestiende standaardvoorwaarde van toepassing is zoals deze aan een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt gesteld. In die situatie zal de in het kader van de bedrijfsfusie vrijgestelde (overdrachts)winst alsnog bij de splitsende vennootschap in aanmerking worden genomen, respectievelijk binnen de fiscale eenheid de vermogensbestanddelen van de dochtermaatschappij van wie de aandelen in het kader van de splitsing worden geacht te zijn vervreemd, moeten worden geherwaardeerd. Deze herwaarderingswinst zal bij de fiscale eenheid van de splitsende vennootschap tot de belastbare voordelen worden gerekend. Indien voor de overgedragen bedrijfsmiddelen investeringsaftrek is verkregen, zal de splitsing kunnen leiden tot desinvesteringbetalingen.

Ingevolge onderdeel a wordt bij een zuivere splitsing de splitsende rechtspersoon tevens geacht ten tijde van de splitsing te zijn opgehouden uit de onderneming in Nederland belastbare winst te genieten. Als gevolg daarvan dienen fiscale reserves en voorzieningen die niet zonder meer met vermogensbestanddelen verbonden zijn, en derhalve ook niet zonder meer tot de vermogensbestanddelen behoren die in het kader van de splitsing overgaan, aan de winst te worden toegevoegd. Tot deze reserves behoren bij voorbeeld de vervangingsreserve en de egaliseringsreserve.

De winst, en de daarop drukkende belastingclaim die ingevolge het eerste lid tot uitdrukking komt, behoeft niet in aanmerking te worden genomen, maar kan als het ware worden doorgeschoven naar de verkrijgende rechtspersonen. De mogelijkheid tot doorschuiving is vastgelegd in het tweede en het derde lid. In het tweede lid wordt aan belastingplichtigen een wettelijk recht op doorschuiving geboden. Dit houdt in dat wanneer de splitsende en de verkrijgende rechtspersonen

aan de in dat lid opgenomen vereisten voldoen, de mogelijkheid van doorschuiving direct voortvloeit uit de wet. Het is dan ook niet nodig om een verzoek in te dienen.

Het eerste vereiste dat in het tweede lid is opgenomen, is dat op de splitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon dezelfde regels voor het bepalen van de winst van toepassing dienen te zijn. Aan dit vereiste wordt bij voorbeeld niet voldaan ingeval een van de rechtspersonen een verzekeringsonderneming drijft of een beleggingsinstelling in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is, en de andere niet. Een ander voorbeeld vormt de winst uit zeescheepvaart wanneer deze op de voet van artikel 8c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt bepaald aan de hand van de tonnage. Het tweede vereiste dat in het tweede lid is opgenomen, bepaalt dat noch de splitsende noch de verkrijgende rechtspersoon aanspraak mag hebben op voorwaartse verrekening van verliezen.

Het laatste vereiste houdt in dat de heffing verzekerd moet zijn. Als gevolg van dit vereiste zullen in de situatie van een zuivere splitsing ook de fiscale reserves en de fiscale voorzieningen op een van de verkrijgende vennootschappen dienen over te gaan. Aan dit derde vereiste zal niet zijn voldaan ingeval een van de bij de splitsing betrokken rechtspersonen beperkt belastingplichtig is. Dit kan bij voorbeeld het geval zijn indien de splitsende rechtspersoon een stichting en de verkrijgende rechtspersoon een besloten vennootschap is. Gedacht wordt bij voorbeeld aan de situatie waarin de besloten vennootschap een pand gaat huren dat bij de stichting is achtergebleven. Ingeval de stichting na de splitsing niet langer belastingplichtig is, zullen de huurlasten bij de vennootschap in beginsel aftrekbaar zijn terwijl de huurbaten bij de stichting niet tot belastingheffing leiden. Een ander voorbeeld vormt de situatie waarin een van de bij de splitsing betrokken rechtspersonen een reserve voor financieringsrisicos vormt als bedoeld in artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Los van de mogelijkheid tot aanpassing van de voorwaarden zoals bedoeld in artikel 15b, achtste lid, kunnen in het kader van de splitsing zo nodig eveneens additionele voorwaarden worden gesteld.

Wordt aan de genoemde drie vereisten voldaan, dan wordt als het ware de algemene titel gevolgd. De verkrijgende rechtspersoon treedt met betrekking tot al hetgeen in het kader van de splitsing is verkregen in de plaats van de splitsende vennootschap. Dit houdt in dat de verkrijgende vennootschap met betrekking tot de verkregen vermogensbestanddelen de kwalificaties, omstandigheden, latente verplichtingen dan wel termijnen overneemt. Dit komt er in de praktijk op neer dat de verkrijgende rechtspersoon de verkregen vermogensbestanddelen waardeert voor hetzelfde bedrag als dat waarvoor zij bij de splitsende vennootschap te boek stonden. De verkrijgende vennootschap heeft met betrekking tot die vermogensbestanddelen geen recht op investeringsaftrek. Eventuele sancties gaan met de verkregen vermogensbestanddelen over. Ter verduidelijking geef ik een aantal voorbeelden van sancties waar het om kan gaan. Zo zal een desinvesteringsbijtelling worden berekend op basis van de door de splitsende vennootschap genoten investeringsaftrek. Behoort tot de overgegangene vermogensbestanddelen een vordering op een deelneming die ten laste van het vermogen van de splitsende vennootschap is afgewaardeerd, een zogeheten artikel 13b vordering, dan zal de vordering deze kwalificatie blijven behouden. Andere kwalificaties die op vorderingen en schulden van toepassing kunnen zijn, zijn bij voorbeeld leningen waarvan de rente ingevolge artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet in aftrek kan worden gebracht. Was de rente in een dergelijke situatie niet aftrekbaar, dan blijft deze rente niet aftrekbaar. Met andere woorden: door de splitsing kan de lening niet worden «ontsmet». Rust op een deelneming een sanctie zodat op de voordelen de deelnemingsvrijstelling tot op zekere hoogte niet van

toepassing is, dan zal de sanctie eveneens op de verkrijgende vennootschap overgaan. Een voor de deelneming opgeofferd bedrag en de boekwaarde van die deelneming gaan eveneens mee over zodat een herwaardering welke ingevolge artikel 13ca van de wet, moet plaatsvinden eveneens door de verkrijgende vennootschap zal gaan plaatsvinden. In de situatie dat op de verkregen vermogensbestanddelen in het kader van een fiscale eenheid een sanctie rust in de zin van de zestiende standaardvoorwaarde of een vervreemdingsverbod zoals dat bij de bedrijfsfusie wordt gesteld, zal op de verkregen aandelen de sanctie blijven rusten voor de nog resterende periode. Ook treedt de verkrijgende vennootschap in de plaats van de splitsende vennootschap voor op de verkregen vermogensbestanddelen rustende termijnen. Hierbij kan gedacht worden aan de termijn binnen welke een vervangingsreserve moet zijn aangewend. Ten slotte noem ik de situatie waarbij tot de overgegang vermogensbestanddelen een vaste inrichting die in het buitenland wordt gedreven behoort. Alsdan zal de verkrijgende vennootschap voor wat betreft de zogenoemde inhaalregeling in de plaats treden van de splitsende vennootschap. In situaties waarin deze regeling als gevolg van de splitsing echter niet geheel tot zijn recht zou komen, en derhalve latere heffing niet is verzekerd, zullen ter zake nadere voorwaarden worden gesteld.

In het derde lid is bepaald dat indien niet aan de in het tweede lid opgenomen wettelijke vereisten is voldaan, de splitsing op verzoek toch geruisloos kan plaatsvinden. Wel zullen dan voorwaarden worden gesteld. Deze voorwaarden zullen met name zien op de gevolgen van het niet voldoen aan de in het tweede lid gestelde vereisten en zullen dan ook ten doel hebben om in die situaties de heffing en invordering van belasting te verzekeren. Ter zake van de vermogensbestanddelen waarvoor geen voorwaarde behoeft te worden opgenomen, geldt de hoofdregel dat de verkrijgende rechtspersoon in de plaats treedt van de splitsende rechtspersoon. De algemene titel wordt voor wat betreft die vermogensbestanddelen dan ook weer gevolgd.

Het verzoek om geruisloze doorschuiving moet vóór de splitsing door de splitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon gezamenlijk worden gedaan bij de inspecteur die is belast met de aanslagregeling van de splitsende rechtspersoon. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Ingeval de splitsing niet in overwegende mate is ingegeven door zakelijke overwegingen kan geen gebruik worden gemaakt van de in het tweede en het derde lid omschreven fiscale begeleiding. Voor een uiteenzetting van hetgeen in dit verband moet worden verstaan onder zakelijke overwegingen wordt verwezen naar paragraaf 4.

Als de belastingplichtige meent dat het tweede lid op hem van toepassing is, en hij in de aangifte over het boekjaar waarin de splitsing plaatsvindt ook dienovereenkomstig handelt, terwijl de inspecteur bij het regelen van de aanslag de opvatting van de belastingplichtige niet deelt, zal de inspecteur moeten aangeven op welke gronden hij de mening is toegedaan dat de splitsing niet is ingegeven door in overwegende mate zakelijke overwegingen. De normale bezwaar- en beroepsprocedure zijn van toepassing, waardoor het oordeel van de inspecteur aan de rechter kan worden voorgelegd.

Indien belastingplichtige op grond van het derde lid verzoekt om geruisloze doorschuiving, zal de inspecteur bij afwijzende beschikking de gronden voor het weigeren van de faciliteit moeten aangeven. Deze beschikking staat vervolgens open voor bezwaar en beroep.

In het vijfde lid is opgenomen dat indien aan de splitsing niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen de faciliteit niet wordt verleend. De tweede volzin ziet op het ongedaan maken van een plaatsgevonden herstructurering. Het eerste deel van deze tweede volzin betreft de situatie dat een aandeelhouder of groep van

aandeelhouders doorslaggevende zeggenschap heeft in de splitsende rechtspersoon en deze in een bij de splitsing betrokken rechtspersoon behoudt of verkrijgt. Indien deze doorslaggevende zeggenschap binnen drie jaren na de splitsing verloren gaat, wordt alsnog aangenomen dat de splitsing niet door zakelijke motieven was ingegeven. Het tweede deel van deze tweede volzin heeft betrekking op een afsplitsing waarbij de verkrijgende rechtspersoon aandelen uitreikt aan de splitsende rechtspersoon en deze laatste rechtspersoon de bij de verkregen aandelen binnen drie jaren vervreemdt. In deze situaties is het aan belanghebbenden om aannemelijk te maken dat, ondanks de omstandigheid dat de herstructurering als het ware ongedaan wordt gemaakt, in overwegende mate zakelijke overwegingen en niet aandeelhoudersmotieven aan de splitsing te grondslag lagen. Slaagt men hierin niet dan wordt de winst die ingevolge artikel 14a, tweede of derde lid, niet in aanmerking is genomen alsnog in aanmerking genomen. Indien nodig kan daartoe een navorderingsaanslag worden vastgesteld. Afhankelijk van de situatie zal de alsnog geheven belasting worden ingevorderd bij de gesplitste rechtspersoon en/of bij de verkrijgende rechtspersonen. Wanneer de splitsende rechtspersoon als gevolg van de splitsing is opgehouden te bestaan, zal de belasting worden ingevorderd bij de verkrijgende vennootschappen, omdat op die rechtspersonen de schulden – waaronder de latente schulden – van de splitsende rechtspersoon zijn overgegaan.

In het zesde lid is aangegeven dat de splitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersonen ten tijde van de splitsing als verbonden lichamen worden aangemerkt. Deze bepaling heeft ten doel zeker te stellen dat wanneer bij voorbeeld de inwerkingtreding van een sanctie is gekoppeld aan een vervreemding aan een verbonden lichaam, de sanctie bij een splitsing eveneens in werking treedt. Voorts is het in het kader van artikel 10a van belang dat een besmette lening niet als gevolg van een splitsing ontsmet zou worden.

Artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

In dit artikel wordt aangegeven wat de fiscale gevolgen van een juridische fusie zijn voor de fuserende vennootschappen. Net als bij een zuivere splitsing houdt de rechtspersoon wiens vermogensbestanddelen onder algemene titel overgaan op te bestaan. Ingevolge het eerste lid wordt deze vennootschap geacht zijn vermogensbestanddelen te hebben overgedragen en te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst uit onderneming te genieten. Voor de gevolgen van deze fiscale duiding en de wijze waarop de claims kunnen worden doorgeschoven verwijs ik naar hetgeen hiervoor met betrekking tot de zuivere splitsing is opgemerkt.

In het zesde en het zevende lid is de beperking van de renteaftrek opgenomen welke thans is opgenomen in artikel 29a, tweede en derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Nu de fiscale gevolgen van de fusie voortaan in artikel 14b worden geregeld, zijn deze bepalingen overgebracht naar dat artikel.

ARTIKEL I, onderdeel D (artikel 29a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 29a is bepaald dat de artikelen 68a en 68b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, waarin de gevolgen bij een juridische splitsing voor de aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon dan wel bij een juridische fusie voor de aandeelhouders van de verdwijnende rechtspersoon zijn geregeld, van overeenkomstige toepassing zijn.

ARTIKEL II, onderdeel A (artikel 20a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

In artikel 20a, zesde lid, onderdeel d, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is geregeld dat onder vervreemding van aandelen is begrepen het van rechtswege worden van aandeelhouder in een andere vennootschap in geval van een juridische fusie. Deze bepaling is zodanig aangepast dat deze voortaan ook ziet op splitsingen. Gezien het feit dat bij een juridische splitsing dan wel een juridische fusie van naar Nederlands recht opgerichte lichamen ook de bepalingen zoals opgenomen in de voorgestelde artikelen 68a en 68b van toepassing zijn, ziet de onderhavige bepaling met name op splitsingen en fusies die naar buitenlands recht plaatsvinden.

ARTIKEL II, onderdeel B

Artikel 68a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964

In het eerste lid van artikel 68a is opgenomen, dat indien in het kader van de splitsing aandelen worden uitgereikt aan de aandeelhouders in de splitsende vennootschap, de splitsing ten aanzien van alle aandeelhouders wordt aangemerkt als een vervreemding van hun aandelen in en schuldvorderingen op de splitsende vennootschap. Het hangt van de positie waarin de betreffende aandeelhouder zich bevindt af, of de vervreemding leidt tot een belastbaar voordeel. Ingeval de aandelen behoren tot het privé-vermogen van een natuurlijk persoon, geen aanmerkelijk-belanghouder, zal het voordeel dat als gevolg van de splitsing wordt geconstateerd, niet in de heffing worden betrokken. Het voordeel behoort immers tot de onbelaste vermogenswinsten.

Behoren de aandelen tot een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dan zal het voordeel dat als gevolg van de vervreemding wordt geconstateerd in het algemeen tot de onbelaste voordelen uit hoofde van die deelneming behoren. Zonder nadere voorziening zou het gestorte kapitaal van de verkrijgende vennootschap worden vastgesteld op de waarde in het economische verkeer van de verkregen vermogensbestanddelen. Dit zou met zich brengen dat de winstreserves die in het kader van de splitsing overgaan, zonder heffing van dividendbelasting en inkomstenbelasting kunnen worden uitgekeerd. Teneinde dit te voorkomen is in het tweede lid een regel opgenomen die betrekking heeft op de berekening van het gestorte kapitaal. Voor deze berekening is aangesloten bij de plafondgedachte van artikel 44 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In geval van een zuivere splitsing wordt het op de aandelen in de splitsende vennootschap gestorte kapitaal toegerekend aan de verkrijgende vennootschappen. Deze toerekening vindt ingevolge het achtste lid, onderdeel a, plaats op basis van de verhouding tussen de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen die de verkrijgende vennootschap in het kader van de splitsing heeft verkregen en de waarde in het economische verkeer van het gehele vermogen van de splitsende vennootschap. In geval van een afsplitsing, wordt het op de aandelen in de verkrijgende vennootschap gestorte kapitaal eveneens vastgesteld op basis van de waarde in het economische verkeer van de verkregen vermogensbestanddelen ten opzichte van de totale waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen van de splitsende vennootschap. Echter, bij een afsplitsing blijft de splitsende vennootschap bestaan. Om die reden wordt het op de aandelen in de splitsende vennootschap gestorte kapitaal met eenzelfde bedrag verminderd als het bedrag dat aan de verkrijgende vennootschap kan worden toegerekend.

In de situatie waarin de aandelen een deelneming vormen is voor onder meer de berekening van een toekomstig liquidatieverlies de hoogte van

het voor de aandelen opgeofferde bedrag van belang. Zonder nadere voorziening zou het voor de verkrijgende vennootschap opgeofferde bedrag eveneens worden berekend op basis van de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen van de splitsende vennootschap die zijn overgegaan, waardoor het opgeofferde bedrag in het algemeen zou toenemen. Teneinde dit te voorkomen zal ingevolge het derde lid het voor de aandelen in de splitsende vennootschap opgeofferde bedrag worden verdeeld over de aandelen in de verkrijgende vennootschappen. Ook hier vindt de verdeling plaats op basis van de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen die door de verkrijgende vennootschap in het kader van de splitsing worden verkregen, ten opzichte van de waarde in het economische verkeer van het gehele vermogen van de splitsende vennootschap. In geval van een afsplitsing zal het voor de aandelen in de splitsende vennootschap opgeofferde bedrag worden verminderd voorzover dit aan de verkrijgende vennootschappen moet worden toegerekend.

Behoren de aandelen tot een aanmerkelijk belang dan wel tot een ondernemingsvermogen dan zal de splitsing wel kunnen leiden tot een belastbare bate. Dit kan eveneens het geval zijn indien op aandelen die tot een deelneming behoren nog latente verplichtingen of sancties drukken. De aandeelhouder behoeft het voordeel dat als gevolg van de vervreemding wordt geconstateerd niet in aanmerking te nemen. Als hij van deze mogelijkheid gebruik maakt, zal de geconstateerde belastbare bate volgens de in het vijfde en het zesde lid gegeven regels als het ware worden doorgeschoven naar de aandelen die de aandeelhouder na de splitsing in de splitsende vennootschap dan wel in de verkrijgende vennootschappen heeft. De mogelijkheid om de splitsing geruisloos te laten plaatsvinden, vloeit rechtstreeks voort uit de wet. De aandeelhouder behoeft daartoe geen verzoek in te dienen bij de inspecteur.

De mogelijkheid om de belastingclaim door te schuiven geldt overigens niet voor een in het kader van de splitsing genoten bijbetaling. De aandeelhouder beschikt in die situatie immers over de benodigde liquide middelen om de belastingschuld te kunnen voldoen. Hierbij merk ik op dat de bijbetaling niet als dividend doch als vervreemdingsvoordeel wordt aangemerkt. Omdat de liquide middelen uit de splitsende vennootschap komen, zal het vervreemdingsvoordeel als een vorm van inkoop worden aangemerkt. Ingeval het op de aandelen in de splitsende vennootschap gestorte kapitaal met een gelijk bedrag wordt verminderd, waardoor eveneens het gestorte kapitaal dat kan worden toegerekend aan de in het kader van de splitsing uitgereikte aandelen afneemt, keur ik goed dat deze inkoop niet wordt aangemerkt als een uitdeling van winstreserves en ter zake van deze inkoop geen dividendbelasting behoeft te worden ingehouden.

In het vijfde lid is geregeld op welke wijze de doorschuiving kan plaatsvinden ingeval de aandelen in en de vordering op de splitsende vennootschap behoren tot het ondernemingsvermogen van een natuurlijk persoon of rechtspersoon. Net als bij de aandelenfusie wordt de boekwaarde van de aandelen doorgeschoven. Dit geldt ook voor de schuldvorderingen die de aandeelhouder op de splitsende rechtspersoon heeft. Behoren de aandelen tot het ondernemingsvermogen van een rechtspersoon, en vormen zij tevens een deelneming, dan zullen de latente verplichtingen en sancties die op de deelneming dan wel de schuldvordering rusten ingevolge de tweede volzin van het vijfde lid worden doorgeschoven naar de aandelen in de verkrijgende vennootschap. Doorschuiving vindt plaats doordat de aandelen die de aandeelhouder na de splitsing heeft in de plaats treden van de aandelen die de aandeelhouder voor de splitsing had. Dit geldt eveneens voor schuldvorderingen. Door het in de plaats treden gaan alle sancties en latente verplichtingen over. Sancties kunnen bij voorbeeld op de aandelen drukken ingeval op de aandelen in de splitsende vennootschap artikel 13c

van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is. Voorts zal ingeval de aandelen op basis van artikel 13ca van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn afgewaardeerd, de verplichting tot opwaardering overgaan op de aandelen die de aandeelhouder na de splitsing heeft. Hiertoe wordt zowel de boekwaarde van de aandelen als het voor de aandelen opgeofferde bedrag doorgeschoven. Ook kan op de aandelen in de splitsende vennootschap een vervreemdingsverbod zijn gesteld in het kader van de bedrijfsfusie van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of een herwaarderingsanctie rusten in de zin van de zestiende standaardvoorwaarde zoals deze aan de fiscale eenheid in de zin van in artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt gesteld. Ook deze verplichtingen gaan in het kader van de splitsing over voor de resterende periode. Ter voorkoming van onduidelijkheden is expliciet aangegeven dat het in de plaats treden alleen geldt voorzover de aandelen na de splitsing een deelneming vormen. Met andere woorden: de kwalificatie «deelneming» gaat niet over op de aandelen die de aandeelhouder na de splitsing heeft.

Behoren de aandelen tot een aanmerkelijk belang in de zin van artikel 20a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 dan vindt de doorschuiving plaats met in achtneming van het zesde lid. De verkrijgingsprijs van de aandelen en de schuldvorderingen wordt doorgeschoven naar de aandelen en de schuldvorderingen die de aandeelhouder na de splitsing heeft. In de situatie dat de aandelen voor de splitsing een aanmerkelijk belang vormen, maar na de splitsing niet, ontstaat er net als bij de aandelenfusie, een fictief aanmerkelijk belang. Bij latere vervreemding van de aandelen wordt over ten hoogste het vervreemdingsvoordeel dat bij de splitsing buiten aanmerking blijft, alsnog geheven. De hoogte van het voordeel wordt overeenkomstig artikel 20f, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur vastgesteld. Artikel 20d, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is eveneens van overeenkomstige toepassing, waardoor de beschikking kan worden herzien ingeval enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het bedrag dat buiten aanmerking is gelaten te laag is vastgesteld.

In het zevende lid is opgenomen dat – net als ten aanzien van de splitsende en de verkrijgende rechtspersonen – de mogelijkheid van een geruisloze doorschuiving niet wordt geboden indien de splitsing niet in overwegende mate door zakelijke overwegingen is ingegeven. Of er sprake is van zakelijke overwegingen wordt beoordeeld vanuit de bij de splitsing betrokken vennootschappen. Daarbij gaat het erom in hoeverre bedrijfseconomische motieven en niet aandeelhoudersmotieven aan de splitsing ten grondslag liggen. In het algemeen zullen de aandeelhoudersmotieven slechts een bijkomstige rol vervullen wanneer geen van de aandeelhouders of een samenwerkende groep van aandeelhouders doorslaggevende zeggenschap in de splitsende rechtspersoon hebben. Voor een nadere uiteenzetting over de invulling van het begrip zakelijke overwegingen verwijs ik naar paragraaf 4.

De aandeelhouder die vooraf zekerheid wenst omtrent de vraag of sprake is van zakelijke overwegingen, kan op grond van het tiende lid van de inspecteur van de splitsende vennootschap een beschikking vragen. De inspecteur beslist op dit verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

De aandeelhouder behoeft niet alleen aandelen of schuldvorderingen op de splitsende vennootschap te hebben. Tot de vermogensbestanddelen die betrekking hebben op de splitsende vennootschap kunnen eveneens winstbewijzen behoren dan wel rechten (zoals opties) om aandelen, schuldvorderingen of winstbewijzen te kopen. Teneinde ook voordelen die met deze vermogensbestanddelen samenhangen te kunnen doorschuiven worden deze vermogensbestanddelen in het achtste lid, onderdeel b, met aandelen of schuldvorderingen gelijk gesteld. Ingeval de splitsende rechtspersoon een vereniging is, is er geen sprake van aandelen doch van

lidmaatschapsrechten. Om ook een dergelijke splitsing fiscaal te kunnen begeleiden zijn ook lidmaatschapsrechten met aandelen gelijk gesteld. De in het achtste lid, onderdeel b, opgenomen gelijkstelling geldt niet voor het tweede lid. Immers op koopopties, winstbewijzen en lidmaatschapsrechten wordt in het algemeen geen kapitaal gestort in de zin van artikel 25, eerste lid, onderdeel e van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Evenals bij de regeling voor de bij de splitsing betrokken rechtspersonen wordt, indien de splitsende rechtspersoon wordt aangemerkt als een met de aandeelhouder verbonden lichaam, het verkrijgende lichaam direct na de splitsing eveneens als verbonden wordt aangemerkt. Deze bepaling is opgenomen teneinde te voorkomen dat claims verloren gaan die gebonden zijn aan transacties tussen verbonden lichamen. Voorts zal een lening of een vordering in de zin van artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet kunnen worden ontsmet als gevolg van de splitsing.

Bij een splitsing is het mogelijk dat niet de rechtspersoon op wie de vermogensbestanddelen overgaan de aandelen uitreikt, maar een andere tot die groep behorende vennootschap. Dit zal in het algemeen de moedermaatschappij zijn. De bepalingen ten aanzien van bij voorbeeld het op de aandelen gestorte kapitaal dienen in een dergelijke situatie van toepassing te zijn op de moedermaatschappij. Om dit te bereiken is in het negende lid geregeld dat de bepalingen van overeenkomstige toepassing zijn op de rechtspersoon die de aandelen uitreikt als dit een andere rechtspersoon is dan de rechtspersoon op wie de vermogensbestanddelen overgaan.

Artikel 68b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964

In dit artikel is aangegeven wat de fiscale gevolgen van een juridische fusie zijn voor de aandeelhouders in de vennootschap wier vermogensbestanddelen onder algemene titel overgaan. Net als bij de splitsing worden de aandeelhouders geacht hun aandelen in dan wel schuldvorderingen op deze vennootschap te hebben vervreemd. Voor de gevolgen van deze fiscale duiding en de wijze waarop de geconstateerde claims kunnen worden doorgeschoven verwijs ik naar hetgeen bij de juridische splitsing is opgemerkt. Er is echter een verschil. Bij een juridische fusie is er slechts sprake van één verkrijgende vennootschap. Het is dan ook niet nodig een toerekeningsregel op te nemen voor de bepaling van bij voorbeeld het kapitaal dat is gestort op de aandelen die in het kader van de fusie worden uitgereikt. Het op de uitgereikte aandelen gestorte kapitaal wordt gesteld op het op de aandelen in de verdwijnende vennootschap gestorte kapitaal. Zo zal eveneens de boekwaarde van de aandelen dan wel het voor de aandelen opgeofferde bedrag in haar geheel worden doorgeschoven. Dit geldt eveneens voor de verkrijgingsprijs van de aandelen ingeval deze aandelen tot een aanmerkelijk belang behoren.

ARTIKEL III (artikel 3, tweede lid van de Wet op de dividendbelasting 1965)

In artikel 3, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 is bepaald dat artikel 44 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 dat de hoogte van het gestorte kapitaal bij een aandelenfusie maximeert, voor de heffing van dividendbelasting van overeenkomstige toepassing is. In artikel 68a en 68b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is geregeld op welke wijze het gestorte kapitaal bij een juridische fusie en een juridische splitsing moet worden vastgesteld. Teneinde deze bepalingen van toepassing te laten zijn voor de heffing van dividendbelasting is het genoemde artikel 3, tweede lid, uitgebreid.

ARTIKEL IV, onderdeel A (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Indien tot het vermogen dat van de splitsende rechtspersoon op een verkrijgende rechtspersoon overgaat onroerende zaken behoren, is de verkrijgende rechtspersoon ter zake van de verkrijging daarvan in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. Door onderdeel A van artikel IV wordt thans in geval van splitsing voorzien in een vrijstelling van de heffing van overdrachtsbelasting.

In het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer zullen voorwaarden worden opgenomen waaronder deze vrijstelling toepassing vindt. Deze voorwaarden zullen worden ontleend aan de voorwaarden waaronder de vrijstelling bij fusie en interne reorganisatie nu reeds van toepassing is.

ARTIKEL IV, onderdeel B (artikel 37 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Door onderdeel B van artikel IV wordt thans in geval van splitsing voorzien in een vrijstelling van de heffing van kapitaalsbelasting. Met de toevoeging van onderdeel d aan artikel 37, tweede lid, Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt expliciet aangegeven dat de vrijstelling wordt verleend in het kader van een splitsing op de voet van artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

ARTIKEL V

Deze bepaling regelt de inwerkingtreding van deze wet. Aanleiding voor onderhavige wetswijziging vormt het eerder genoemde voorstel van wet tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek en van enige andere wetten in verband met de regeling van splitsing van rechtspersonen. Deze bepaling regelt dat de fiscale wetswijziging op dezelfde dag in werking zal treden als het voornoemde voorstel van wet tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek tot wet is verheven en in werking treedt.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend