

Fiscaliteiten

Anti-misbruik-bepaling bij de splitsing van vennootschappen

Mr. dr. G.J.M.E. de Bont

BELASTINGEN

1 In overwegende mate zakelijke motieven

Met ingang van 1 februari 1998 bevat het Burgerlijk Wetboek een regeling voor de splitsing van vennootschappen. Ingevolge de fiscale wet- en regelgeving kan een dergelijke splitsing fiscaal neutraal verlopen, mits aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. De meest bekritiseerde voorwaarde betreft het vereiste dat aan de splitsing in 'overwegende mate zakelijke overwegingen' ten grondslag moeten liggen. Oneigenlijk gebruik en het tegengaan van claimverlies hebben de wetgever doen besluiten deze eis te stellen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat van 'zakelijke overwegingen' sprake is indien de splitsing is ingegeven door bedrijfseconomische motieven zoals duurzame rationalisering of herstructurering van de activiteiten van een bepaalde vennootschap.

De motieven van aandeelhouders kwalificeren niet als zakelijke overwegingen. De doorslaggevende zeggenschap van (een samenwerkende groep van) aandeelhouder(s) kan er bijvoorbeeld toe leiden dat de splitsing plaatsvindt teneinde het aansprakelijke vermogen van de vennootschap te beperken. Dit motief kwalificeert in beginsel niet als zakelijk.

Een onderscheid tussen aandeelhoudersbelangen en bedrijfseconomische motieven kan niet eenvoudig worden gemaakt. Een voorbeeld hiervan kan worden gevonden bij de bedrijfsopvolging. Deze 'wisseling van de wacht' beoogt de continuïteit te waarborgen, hetgeen duidelijk een zakelijke overweging vormt. De betrokken aandeelhouders kunnen echter op grond van fiscale motieven kiezen voor toepassing van de splitsingsfaciliteit. Tijdens de parlementaire behandeling stelde de wetgever dat

de aanwezigheid van aandeelhoudersbelangen de verlening van de faciliteit niet in de weg hoeft te staan. Van belang is daarbij wel dat de splitsing 'in overwegende mate' door de bedrijfseconomische motieven is geïndiceerd.

2 De anti-misbruikbepaling in het wetsvoorstel Belastingherziening 2001

Ofschoon het voormelde criterium eerst medio 1998 is ingevoerd, acht de wetgever momenteel reeds argumenten aanwezig om tot herformulering over te gaan. Het beoogde anti-misbruik-artikel komt als volgt te luiden:

'[De faciliteit, GdB] is niet van toepassing indien de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De splitsing wordt, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt, geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing indien de splitsing niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de splitsende en verkrijgende rechtspersonen.'

Met deze nieuwe omschrijving van de anti-misbruik bepaling beoogt de wetgever te voldoen aan de fusierichtlijn van de Europese Gemeenschap. In de richtlijn is verwoord dat de faciliteit kan worden geweigerd indien de splitsing plaatsvindt met als hoofddoel (dan wel één der hoofddoelen) belastingfraude of belastingontwijking. De term 'belastingontwijking' omschrijft de wetgever in de (beoogde) Nederlandse wetgeving als het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Met name de strekking en reikwijdte van het verbod tot het uitstellen van belastingheffing is onduidelijk. De faciliteit ter zake van de splitsing behelst immers niets meer dan het uitstellen van belastingheffing. Van een ongeoorloofd uitstel kan slechts sprake zijn indien de splitsing plaatsvindt om een 'min of meer acute fiscale verplichting uit te stellen'. Wanneer aan dit 'min of meer' criterium wordt voldaan is niet duidelijk. In de parlementaire toelichting wordt een voorbeeld genoemd waarin een houder van een aanmerkelijk belang zijn aandelen niet (rechtstreeks) verkoopt, maar ervoor kiest de vennootschap eerst te splitsen opdat de vervreemdingswinst op grond van de deelnemingsvrijstelling niet tot enige belastingheffing leidt.

Geconcludeerd moet worden dat de momenteel bestaande rechtsonzekerheid omtrent de

zakelijke overwegingen door de wetgever niet wordt weggenomen. Door in het anti-misbruik vereiste te refereren aan het uitstellen van belastingheffing, lijken de bestaande onzekerheden slechts toe te nemen.

Uiteindelijk is van belang dat een splitsing voortvloeit uit de wensen en behoeften van de onderneming. Eventuele aandeelhoudersbelangen mogen slechts in ondergeschikte mate ten grondslag liggen aan de reorganisatie door splitsing. Of en onder welke omstandigheden daarvan sprake is, blijft onduidelijk. Teneinde de rechtspraktijk tegemoet te komen, biedt het (huidige en toekomstige) artikel 14a, elfde lid Wet op de vennootschapsbelasting de mogelijkheid om de inspecteur vooraf te verzoeken of de splitsingsfaciliteit zal worden toegekend. In zoverre tast de ondernemer niet volledig in het duister.