



VERTROUWELIJK
Belastingdienst/

Corporate Dienst
Vaktechniek

Croeselaan 14
3521 CA Utrecht
Postbus 18280
3510 CG Utrecht
www.belastingdienst.nl

memo

20-052-17 Toepassing 15, lid 1, letter e, WBR bij
wijziging winstgerechtigdheid

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e 5.1.2e

Aanleiding en feiten/omstandigheden

67 Awr

Datum

29 september 2021

Versienummer

1.0

Behandeld door

5.1.2e

67 Awr

Kopie aan

5.1.2e

67 Awr

Bijlage

67 Awr

Vraag

Bij feitelijk/formeel ontbinden van een oude vof en het oprichten van een nieuwe vof gaat de KvK niet akkoord met hetzelfde blijven van het registratienummer. De ^{67 Awr}vraagt de Belastingdienst om –net als bij RBNNE:2018:2589 en 2629– geen fiscale gevolgen te verbinden aan het ontbreken van verschillende registratienummers. Wij lezen daarin het verlenen van de 15-1-e vrijstelling.

Antwoord

Er bestaat geen recht op de 15-1-e WBR vrijstelling. Bij handhaving van één registratienummer bij de KvK is in feite alleen sprake van hooguit een andere winstgerechtigdheid en ontbreekt de (ook civielrechtelijke) inbreng van een onderneming in een vennootschap.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)
Wettelijk kader

Artikel 15

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging: (...)

e. krachtens inbreng van een onderneming in een vennootschap, in de volgende gevallen:

1° bij inbreng in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, mits:

- ter zake van de inbreng de inbrenger wordt bijgeschreven op de kapitaalrekening van de vennootschap voor een bedrag dat ten minste 90 percent is van de waarde van het vermogen van de ingebrachte onderneming; en
- de ingebrachte onderneming niet heeft behoord tot het vermogen van een rechtspersoon als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, tenzij deze rechtspersoon verschillende ondernemingen bezit of heeft bezeten en de bezittingen van de ingebrachte onderneming niet zouden leiden tot het aanmerken van de rechtspersoon als een rechtspersoon als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, wanneer de ingebrachte onderneming de enige onderneming van de rechtspersoon zou zijn.

Onder kapitaalrekening wordt verstaan de rekening op de balans van de vennootschap waarop de deelgerechtigdheid van de vennoot in het vermogen van de vennootschap wordt opgenomen;

(...)

Er moet dus sprake zijn van inbreng van een onderneming. Wijzigen van winstverdeling is op zich niet genoeg om daarvan te kunnen spreken.

Wetssystematiek

Artikel 15, eerste lid, letter f, ten eerste, Wbr (uitbrengvrijstelling)

De uitbrengvrijstelling dient, wetssystematisch, te worden beschouwd in relatie met de inbrengvrijstelling (Kamerstukken II, 27 030, nr. 3, blz. 24).

Op grond van dit artikel geldt een vrijstelling voor de verkrijging krachtens *verdeling der goederen van een maatschap (...) door de inbrenger (...) mits het toegedeelde goed in de vennootschap (lees: maatschap) was ingebracht met toepassing van de vrijstelling bedoeld in onderdeel e.*

Bij de behandeling van wetsvoorstel 24 428 (terugsluis reparatie BTW) heeft de staatssecretaris op een vraag inzake de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting wegens verkrijging van economische eigendom, hetzij bij toetreding of vervanging van vennoten, hetzij bij wijziging van de winstgerechtigdheid, het volgende geantwoord:

'Wat betreft het toetreden of uittreden van vennoten van een personenvennootschap maakt het geen verschil of sprake is van juridische eigendom, dan wel van economische. Een personenvennootschap heeft immers geen rechtspersoonlijkheid en kan dus ook niet juridisch eigenaar zijn. De vennoten blijven juridisch eigenaar, zij het dat het economische belang bij de personenvennootschap berust. Inbreng in zo'n vennootschap zal altijd de inbreng van de economische eigendom zijn. Ook onder de huidige wetgeving is de problematiek van toetreding en vervanging onderkend. De wet heeft daarvoor in de onderdelen e en f van artikel 15, eerste lid, van de wet evenwel de oplossing geboden dat inbreng in de vennootschap vrijgesteld is en dat heffing van belasting pas aan de orde is bij toescheiding van een ander dan de inbrenger. In de praktijk kan men deze heffing vermijden door bij toetreding en vervanging eerst de onroerende zaak toe te scheiden aan de inbrenger en deze de onroerende zaak

opnieuw te laten inbrengen in de nieuwe maatschap of vennootschap onder firma. Indien een oorspronkelijke eigenaar echter een deel van de onroerende zaak werkelijk aan de nieuwe vennoot overdraagt, is overdrachtsbelasting verschuldigd. Bij latere toescheiding aan die vennoot behoeft over dat deel geen overdrachtsbelasting betaald te worden, maar alleen over de aanwas. Mij is voorts bekend dat grote maatschappen of VOF's met veel wisselende partners er voor gekozen hebben de onroerende zaken in een aparte BV onder te brengen, waarbij de eigendomsverhoudingen met betrekking tot de onroerende zaken via de aandelen worden geregeld.

Voor personenvennootschappen met een variërende en/of stijgende winstgerechtigdheid geldt in beginsel hetzelfde, hetgeen meebrengt dat bij een veranderende gerechtigdheid tot de onroerende zaak aangifte moet worden gedaan, tenzij gebruik wordt gemaakt van de eerdergenoemde mogelijkheden die de onderdelen e en f van artikel 15, eerste lid, van de wet bieden.'

NV, Kamerstukken II 1995/96, 24 428, nr. 5, V-N 1995, p. 3994, punt 24.

Uit de wetssystematiek blijkt overduidelijk het onlosmakelijke verband tussen de uitbrengvrijstelling en de inbrengvrijstelling.

Men kan zich afvragen of dat verband ook omgekeerd geldt: is voor de inbrengvrijstelling vereist dat deze volgt op of gevolgd wordt door de uitbrengvrijstelling? Noch de wet noch het UB BR stelt deze eis. Conclusie: voor toepassing van de inbrengvrijstelling geldt niet als voorwaarde dat de uitbrengvrijstelling vooraf is gegaan of te zijner tijd volgt.

Jurisprudentie

De uitspraken RBNNE:2018:2589 en idem 2629 zijn voor de casus van belang. De inhoudsindicatie van rechtspraak.nl is voldoende accuraat waardoor de samenvatting als volgt luidt.

De maatschap tussen eiseres en haar medevenoot wordt ontbonden, en direct weer aangegaan tussen dezelfde maten, met een wijziging in de winstverdeling. Eiseres verkrijgt hierdoor (onder meer) 1% van de economische eigendom van de bedrijfsgebouwen en de daarbij behorende ondergrond. In geschil is of de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter e van de WBR van toepassing is op deze verkrijging.

De rechtbank oordeelt dat de vrijstelling toepassing vindt. Naar het oordeel van de rechtbank is na de ontbinding nog steeds sprake van een subjectieve onderneming, zodat er nog steeds sprake is van 'inbreng van een onderneming in een vennootschap' in de zin van de vrijstellingsbepaling.

Uit de wetsgeschiedenis leidt de rechtbank voorts af dat met de vrijstellingsbepaling beoogd is de heffing van overdrachtsbelasting geen belemmerende factor te laten zijn voor het oprichten van vennootschappen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben, en dat heffing eerst aan de orde komt bij de verdeling of vereffening in de gevallen als omschreven in artikel 15, eerste lid, letter f, van de WBR. De rechtbank oordeelt dat de strekking van de vrijstellingsbepaling zich niet verzet tegen toepassing in de onderhavige situatie, nu vast staat dat een nieuwe maatschap is aangegaan met de inbreng van een onderneming door eiseres.

Tot slot oordeelt de rechtbank dat fiscale herkwalificatie geen toepassing kan vinden op de onderhavige situatie, nu verweerder niet het standpunt heeft ingenomen dat er sprake is van *fraus legis*.

Ter aanvulling daarop:

1 tussen partijen is niet in geschil dat – voor deze procedure – ervan moet worden uitgegaan dat de oude maatschap per 1 mei 2015 formeel juridisch is ontbonden, en de nieuwe maatschap per diezelfde datum formeel juridisch is aangegaan;

2 partijen hebben eensluidend verklaard dat een mogelijk onveranderde inschrijving in het handelsregister daar niet aan af doet.

Kortom:

1. Er is nog steeds sprake van subjectieve onderneming dus inbreng onderneming in de zin van de vrijstelling;
2. strekking vrijstellingsbepaling verzet zich niet daartegen door nieuwe maatschap en inbreng onderneming;
3. geen fiscale herkwalificatie;
4. fraus legis niet ingenomen door Inspecteur.

Literatuur over de jurisprudentie

De RBNNE 2018 uitspraken zijn ook in de literatuur van commentaar voorzien, zie voor een wellicht niet volledig overzicht:

FutD 2018-1909 commentaar (...) De Rechtbank legt hierbij uit dat herkwalificatie alleen mogelijk is op basis van fraus legis. De vraag of dit leerstuk van toepassing is, behandelt de Rechtbank niet omdat de inspecteur dit niet heeft gesteld. Van fraus legis is sprake als een belastingplichtige met het oogmerk van belastingverijdeling op kunstmatige wijze een op zichzelf reëel en zakelijk doel wil bereiken én de letterlijke toepassing van de wet in die situatie leidt tot strijdigheid met doel en strekking daarvan. Het beëindigen van een bestaand maatschapscontract gevolgd door een nieuw maatschapscontract lijkt ons geen kunstmatige handeling en kan om uiteenlopende redenen praktischer zijn dan het aanpassen van een bestaand maatschapscontract. Daarvan uitgaande lijkt ons voor het aannemen van fraus legis al geen ruimte in deze zaak.

NTFR 2018/1986 met annotatie van Mr. D.C. Simonis: (...) De inspecteur was het hier niet mee eens. Primair was de inspecteur van mening dat door de ontbinding van de maatschap geen subjectieve onderneming meer bestond. Dit standpunt wordt door de rechtbank – naar mijn mening terecht – verworpen omdat het gemeenschappelijke vermogen van de maatschap niet was verdeeld en de onderneming werd voortgezet voor rekening en risico van de 'oude' maten. (...) De rechtbank concludeert op basis van diverse passages uit de wetsgeschiedenis dat het doel van de inbrengvrijstelling is dat heffing van overdrachtsbelasting geen belemmerende factor mag zijn voor de inbreng van een onderneming in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft. Nu vaststaat dat sprake is van de inbreng van een (subjectieve) onderneming in een maatschap is belanghebbende binnen doel en strekking van de wet gebleven volgens de rechtbank. De door de inspecteur voorgestane fiscale herkwalificatie van de feiten kan volgens de rechtbank alleen met toepassing van het leerstuk van fraus legis, maar dit standpunt is blijkbaar niet ingenomen door de inspecteur.

V-N 2019/48.12 met annotatie van Redactie: (...) Wij adviseren de praktijk terughoudend te zijn met het eventueel navolgen van de handelswijze van belanghebbende. Een reden om het hoger beroep in te trekken is ongetwijfeld het slechts beperkte financiële belang (€ 121). Daarnaast ligt onzes inziens ook de toepassing van het leerstuk fraus legis op de loer. (...) De rechtbank overweegt, naar onze mening terecht, dat ontbinding van een maatschapsovereenkomst nog niet betekent dat de onderneming van de maatschap niet meer bestaat. Datzelfde geldt immers ook bij een wijziging van de juridische vorm. Dat hoeft geenszins te betekenen dat de onderliggende materiële onderneming – de inhoud van de vorm – ophoudt te bestaan. Ontbinding van een maatschapsovereenkomst zal niet zelden slechts een eerste stap zijn in het beëindigen van die materiële onderneming, waarna het vereffenings- of overnameproces begint. Uit het arrest HR 21 mei 1958, 13574, BNB 1958/212 (inzake de staking van het bedrijf van een huizenexploitant) volgt dat staking van een onderneming niet kan plaatsvinden door de enkele wil van de belastingplichtige, maar alleen doordat de wijze van exploitatie een zodanige verandering ondergaat dat die exploitatie niet meer als de uitoefening van een bedrijf kan worden aangemerkt. Eerder oordeelde de Hoge Raad iets soortgelijks ter zake van de verhuur van een bedrijf, namelijk dat de onderneming wordt geliquideerd als de gezamenlijk band tussen de tot het bedrijfsvermogen van de onderneming behorende vermogensbestanddelen wordt verbroken (HR 26 januari 1955, 12088, BNB 1955/216). (...).

Belastingadvies 2018/23-24.7 Wenk: (...) Om toch een beroep op de vrijstelling te kunnen doen, wordt eerst de hele maatschap ontmanteld om vervolgens de

gehele, oude onderneming gezamenlijk met het losse onroerend goed in te brengen. De rechtbank staat dit, naar mijn mening ten onrechte, toe. De inbrengvrijstelling is bedoeld om ervoor te zorgen dat wijzigingen in de rechtsvorm van de onderneming geen gevolgen hebben voor de overdrachtsbelasting. Ik merk hierbij op dat civielrechtelijk in beginsel steeds een nieuwe maatschap ontstaat bij toe- en uittreding. Van een materiële rechtsvormwijziging is hier in wezen geen sprake, omdat dezelfde maten dezelfde onderneming blijven drijven. Anders is dat er na de inbreng extra onroerend goed in de maatschap aanwezig is en de winstverhouding in de maatschap (daardoor) anders werd. Het standpunt van de inspecteur dat de onderneming eindigt na ontbinding van de maatschap houd ik op een noodgreep. Uit de wetsgeschiedenis en de literatuur blijkt duidelijk dat de onderneming als zodanig vooropstaat, ongeacht het etiket dat partijen er zelf op plakken. Of in dit geval, ongeacht het etiket dat partijen er door ontbinding van de maatschap vanaf halen. Wel moet dat worden beoordeeld in het licht van de inbrengvrijstelling. De rechtbank houdt zich oppervlakkig en oordeelt dat in het kader van de vrijstelling zonder verdeling, de onderneming en het gezamenlijke vermogen voor rekening en risico van de maten worden gedreven. Terecht blijft de rechtbank weg van de term 'subjectieve onderneming' zoals we die in de inkomstenbelasting kennen. De vraag is evenwel, als de onderneming als zodanig blijft bestaan, of dan wel sprake is van een inbreng in een nieuwe maatschap de zin van de overdrachtsbelasting. De voortzetting wordt, als ik het goed zie, niet belemmerd door de ontbinding. In wezen is de overdrachtsbelasting dan verschuldigd door de wens van partijen om het onroerend goed aan de onderneming toe te voegen. De overdrachtsbelasting wordt in mijn ogen opgeroepen door de wijziging in de gerechtigdheid tot het onroerend goed en niet door de ondernemingsuitoefening als zodanig (want die bleef doorlopen). Hoewel dat niet een wettelijke eis is, had een analyse van de niet-fiscale motieven om tijdelijk met de maatschap te stoppen, voor de hand gelegen. Het gaat immers om een beoordeling vanuit het licht van de inbrengvrijstelling. Daarbij is onder andere van belang wat het inhoudelijk verschil is tussen beide maatschapsakten.

Volgens deze literatuur bestaat eensgezindheid over "subjectieve onderneming", maar verdeeldheid over de mogelijkheid van fraus legis (fiscale herkwalficatie). Het is niet helemaal duidelijk of de literatuur veel waarde hecht aan een onderscheid tussen het civiel/formeel opheffen van de "oude" maatschap of niet.

Eerdere opvattingen kennisgroep over de RBNNE 2018 uitspraken

De uitspraken zijn in 2018 door de KG besproken.

Verslag 23-08-2018: Enkel op papier is ontbonden. Gang van zaken is enkel gericht op het wijzigen van de winstverhouding. Primair gaat het om het civiele recht. Cruciaal is dat er civielrechtelijk niets gebeurd is.

Verslag 20-09-2018: als sprake is van ontbinding en een nieuwe maatschapsovereenkomst ontstaat wel een nieuwe maatschap, anders niet. 5.1.2i

5.1.2i

5.1.2i

(...) De relatie tussen de artt. 15-1-e en 15-1-f WBR is ook nog relevant. Art. 15-1-f WBR kun je pas toepassen na een eerdere art. 15-1-e WBR. Andersom kan het niet.

Uit bijlage 3 bij verslag [betreft memo hoger beroep 15-1-e Wbr.] (nb. niet altijd exacte citaten)

- Het civielrechtelijke feit dat er geen sprake is van een nieuwe maatschap (geen nieuwe inschrijving in de KvK en geen uitschrijving van de oude maatschap bij de KvK) is een essentieel feit. 5.1.2i

5.1.2i

5.1.2i

- *Formeel is er geen nieuwe maatschap en derhalve geen inbreng in een nieuwe maatschap, feitelijk is er enkel sprake van de wijziging van winstgerechtigdheid.*
- *Uit de wetssystematiek blijkt overduidelijk het onlosmakelijke verband tussen de uitbrengvrijstelling en de inbrengvrijstelling. Men kan zich afvragen of dat verband ook omgekeerd geldt: is voor de inbrengvrijstelling vereist dat deze volgt op of gevolgd wordt door de uitbrengvrijstelling? Noch de wet noch het UB BR stelt deze eis. Conclusie: voor toepassing van de inbrengvrijstelling geldt niet als voorwaarde dat de uitbrengvrijstelling vooraf is gegaan of te zijner tijd volgt.*
- *Het van toepassing van verklaren van de inbrengvrijstelling bij wijziging van het winstrecht brengt met zich mee dat % van het economisch belang bij de onroerende zaak zonder heffing van overdrachtsbelasting bij mevrouw L terecht komt.*

5.1.2i

- *De vraag is of een samenstel van civielrechtelijke rechtshandelingen (ontbinding maatschap, oprichting nieuwe maatschap, inbreng in nieuwe maatschap) langs de objectieve weg van fiscale kwalificatie kan worden teruggebracht tot 'wijziging maatschapsovereenkomst'.*
- Als dat al zou kunnen, is in ieder geval vereist dat de aan de gekozen civielrechtelijke rechtsvorm verbonden fiscale gevolgen niet aanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet.*

5.1.2i

5.1.2i

Tot zover de 2018 uitingen van de KG. Daaruit valt het volgende te destilleren:

1. voor het in aanmerking kunnen komen voor de vrijstelling moet sprake zijn van het civielrechtelijk ontbinden van de oude personenvennootschap en oprichten van een nieuwe personenvennootschap;
2. zonder ontbinden en oprichten is feitelijk alleen sprake van wijziging van een winstgerechtigdheid, dat is te weinig voor het verkrijgen van de vrijstelling;
3. 5.1.2i en
- 4.

5.1.2i

Terug naar de casus

Bij het handhaven van één registratienummer bij de KvK kan geen sprake zijn van een civielrechtelijke ontbinding en oprichting van een nieuwe personenvennootschap. Dan kan geen sprake zijn van het verlenen van de 15-1-e WBR vrijstelling.