



VERTROUWELIJK

Belastingdienst/Grote Ondernemingen/kantoor Almelo

5.1.2e

Corporate Dienst
Vaktechniek

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

Contactpersoon

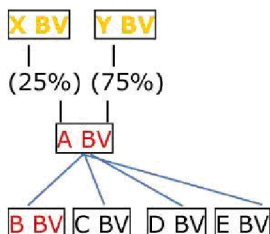
5.1.2e

memo

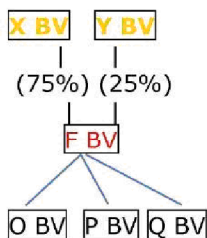
Kennisgroepstandpunt 21-052-05 Artikel 15, lid 1, h, WBR en artikel 5c UBBR, juridische splitsing

Feiten/casus

1.1 Uitgangssituatie: A groep en F groep (aandeelhouders X BV en Y BV)



A BV is de topvennootschap van een concern (fiscale eenheid vennootschapsbelasting) waartoe onder andere B BV behoort. B BV bezit een bouwterrein. Op het bouwterrein zit een stille reserve van 600K. B BV heeft geen andere bezittingen. Tot de fiscale eenheid vennootschapsbelasting A BV behoren naast B BV, ook C BV, D BV en E BV. Deze dochtermaatschappijen kwalificeren elk als OZR.



F BV bezit diverse deelnemingen en hierin wordt een (internationale) onderneming 67 Awr gedreven (F Groep).

1.2 Rechtshandelingen

- 1) A BV splitst de OZR-deelnemingen C BV, D BV, en E BV af naar een nieuw op te richten N BV tegen uitreiking van aandelen N BV aan de aandeelhouders van A BV: X BV (25%) en Y BV (75%);
- 2) Y BV verkoopt 50% van de aandelen A BV aan X BV;
- 3) F BV verkrijgt de aandelen A BV bij wijze van aandelenfusie tegen uitreiken van aandelen aan de aandeelhouders van F BV: X BV (25%) en Y BV (75%).

Datum
29 juni 2021

Versienummer
1.0

Behandeld door
5.1.2e

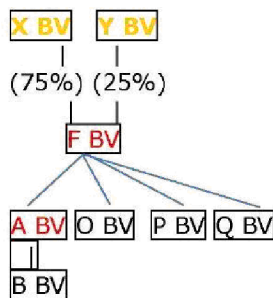
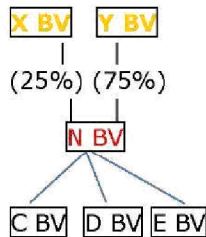
Kopie aan
5.1.2e

Bijlage

VERTROUWELIJK

Pagina 1 van 6

1.3 Eindsituatie: F groep N groep (aandeelhouders X BV en Y BV)



2. Doel rechtshandelingen

B BV is eigenaar van een bouwterrein dat de F groep (F BV en/of een concernvennootschap van F BV) in eigendom wil verwerven (voor het stichten van een gebouw voor eigen gebruik). Bij rechtstreekse levering (overdracht krachtens koop) van het bouwterrein is geen overdrachtsbelasting verschuldigd (aannemende dat er inderdaad sprake is van een bouwterrein in de zin van de Wet Omzetbelasting, is op deze verkrijging de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter a, Wbr van toepassing).

De reden dat in de voorgelegde casus niet voor rechtstreekse overdracht wordt gekozen (maar voor een omweg –via de drie rechtshandelingen- die ook leidt tot het beoogde einddoel) is de wens van B BV om (vooralsnog) geen vennootschapsbelasting te voldoen ten aanzien van de stille reserve die zien op het bouwterrein ($600 \text{ k} * 25\% \text{ Vpb tarief} = 150 \text{ K}$).¹ Dit wordt voorkomen door de fiscale eenheid Vpb in stand te laten door eerst de aandelen in C BV, D BV en E BV af te splitsen. Bij deze afsplitsing wordt voor de Vpb geen beschikking gevraagd, omdat het verkoopresultaat dat wordt bereikt met de verkoop van de aandelen onder de deelnemingsvrijstelling valt. Hetzelfde is het geval met de verkoop van 50% van de aandelen A BV door Y BV aan X BV. De boekwinst op de aandelen (hierin verdisconteerd de boekwinst op het bouwterrein) valt eveneens onder de deelnemingsvrijstelling.

De route die is gekozen is volgens de adviseur zakelijk:

1. het wordt wenselijk gevonden dat het bouwterrein naar de F Groep gaat;

¹ Zie Besluit Fiscaal Bestuursrecht, onderdeel 3, onder 4a en 4b.

2. de verkoop van aandelen B BV leidt tot het in werking treden van de sanctiebepaling van 15ai Vpb en daardoor heffing van vennootschapsbelasting (150K).

Vraag

Is de vrijstelling bij verkrijging krachtens juridische splitsing (artikel 15, eerste lid, letter h, Wbr in combinatie met artikel 5c Ubbv) van toepassing op de verkrijging door N BV van de OZR-aandelen in C BV, D BV en E BV?

Hierbij dient in aanmerking te worden genomen dat:

- a. een verkrijging door N BV van de OZR-aandelen in C BV, D BV en E BV door overdracht niet is vrijgesteld van overdrachtsbelasting,
- b. een rechtstreekse overdracht van het bouwterrein (stenen en/of aandelen) op grond van artikel 15-1-a WBR wel is vrijgesteld van overdrachtsbelasting,
- c. het einddoel van het samenstel van rechtshandelingen is: 'uitstel van vennootschapsbelasting' met betrekking tot de stille reserves in het bouwterrein in B BV (NB de aandelen B BV zijn niet in de afsplitsing betrokken).

Antwoord

De vrijstelling bij verkrijging krachtens juridische splitsing is blijkens het eerste lid van artikel 5c UBBR niet van toepassing in het geval dat de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Van de zijde van N BV, op wie de bewijslast rust (zie hierna), is niet aannemelijk gemaakt dat de splitsing *niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing*. Daarom is de vrijstelling niet van toepassing.

De hierboven bedoelde bewijslast rust in dit geval op N BV, aangezien N BV niet aannemelijk heeft gemaakt dat de splitsing plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de splitsende en de verkrijgende rechtspersonen (eerste bewijsvermoeden).

Beschouwing/Toelichting (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

Vooropgesteld dient te worden dat men twee ontgaan-situaties met betrekking tot de juridische splitsing kan onderscheiden. Allereerst kan het ontgaan zijn gericht op de heffing die wordt opgeroepen door een alternatieve (vaak voor de hand liggende) niet uitgevoerde rechtshandeling, denk aan de casus die ten grondslag lag aan Hof Amsterdam 26 januari 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:278.

Daarnaast kan het ontgaan gericht zijn op de heffing van overdrachtsbelasting die men juist met de splitsingsvrijstelling wenst te faciliteren. Meer smaken zijn er niet.

Op beide situaties dient het toetsingskader zoals uiteengezet door Hof Amsterdam te worden toegepast.

In de onderhavige casus is er geen sprake van een alternatieve (voor de hand liggende) niet uitgevoerde rechtshandeling *die heffing van overdrachtsbelasting* oproept. Een rechtstreekse (aandelen- of stenen-)overdracht van het bouwterrein roept immers door het van toepassing zijn van de samenloopvrijstelling van artikel 15-1-a WBR geen heffing van overdrachtsbelasting op. Dit betekent dat de onderhavige casus onder de tweede categorie valt: is de splitsingsvrijstelling gericht op het ontgaan van overdrachtsbelasting die wordt opgeroepen door de juridische splitsing zelf?

Hoofregel is dat de splitsingsvrijstelling dient te worden toegepast op elke juridische (af)splitsing in de zin van de Richtlijn, ongeacht om welke redenen deze plaatsvindt. Slechts in uitzonderingsgevallen kan de splitsingsvrijstelling worden geweigerd, namelijk indien de splitsing als hoofddoel belastingfraude of belastingontwijking heeft. Voor het hoofdcriterium dient zowel de zakelijkheid van het (1) einddoel van de juridische splitsing te worden getoetst als de voor het realiseren van dit einddoel (2) gekozen vormgeving van de transactie (dmv juridische splitsing). Het is aan de inspecteur om te stellen en bij betwisting de feiten en omstandigheden aannemelijk te maken waaruit volgt dat het hoofddoel van de juridische (af)splitsing het ontgaan of uitstellen van belastingheffing is. De inspecteur kan aan zijn bewijslast voldoen aan de hand van de twee bewijsvermoedens

Eerstebewijs vermoeden

De inspecteur heeft de bewijslast van de feiten en omstandigheden die tot de toepassing van het eerste bewijsvermoeden kunnen leiden. Alle rechtshandelingen die verband houden met de structurering (vormgeving) van de transactie worden hierbij meegewogen². Het eerste bewijsvermoeden is slechts van toepassing indien de inspecteur aannemelijk maakt dat zakelijke overwegingen geheel ontbreken met betrekking tot het (1) einddoel van de juridische splitsing dan wel de daarbij (2) gekozen vormgeving.

Zakelijke overwegingen

Naar de bedoeling van de wetgever zullen bij de beoordeling of sprake is van zakelijke overwegingen, fiscale overwegingen als niet-zakelijke overwegingen worden beschouwd. Voor de betrokken rechtspersonen moet de splitsing op basis van bedrijfseconomische motieven zoals een duurzame rationalisatie of herstructurering van de activiteiten zijn ingegeven (Kamerstukken II 1997/98, 25709, nr. 3, p. 7)³.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 18 december 2020⁴ onder meer geoordeeld dat richtinggevend voor de uitleg van het begrip 'zakelijke overwegingen' in artikel 5c UBBR de jurisprudentie van het EHVJ over de uitleg van de Richtlijn.

² Zie overweging 5.5.3 van uitspraak Hof Amsterdam

³ Zie overweging 16 van uitspraak Hof Amsterdam

⁴ ECLI:NL:HR:2020:2078, overweging 2.3.2 en 2.3.3.

Het EHvJ (Leur-Bloem) heeft inzake een aandelenfusie het volgende overwogen (nadruk toegevoegd):

"47 Uit de tekst en de doelstelling van artikel 11 en van de richtlijn blijkt, dat het begrip 'zakelijke overwegingen' ruimer is dan het louter nastreven van een zuiver fiscaal voordeel. Derhalve kan een aandelenfusie die enkel een dergelijk doel wil bereiken, geen zakelijke overweging in de zin van dit artikel opleveren."

In zijn arrest van 10 november 2011, nr. C-126/10, ECLI:EU:C:2011:718 (Foggia), inzake een (juridische) fusie tussen in Portugal gevestigde vennootschappen, heeft het Hof van Justitie onder meer het volgende over het begrip 'zakelijke overwegingen' overwogen:

"34 Wat het begrip 'zakelijke overwegingen' in de zin van artikel 11, lid 1, sub a, betreft, heeft het Hof reeds kunnen preciseren dat uit de tekst en de doelstellingen van artikel 11 en van richtlijn 90/434 in het algemeen blijkt dat dit begrip ruimer is dan het louter nastreven van een zuiver fiscaal voordeel. Een aandelenfusie die enkel een dergelijk doel wil bereiken, levert derhalve geen zakelijke overweging op in de zin van dit artikel (reeds aangehaald arrest Leur-Bloem, punt 47).

35 Bijgevolg kan een fusie waaraan verschillende doelstellingen, waaronder eventueel ook fiscale overwegingen, ten grondslag liggen, op grond van zakelijke overwegingen plaatsvinden, op voorwaarde echter dat deze fiscale overwegingen in het kader van de voorgenomen transactie niet doorslaggevend zijn.

36 Overeenkomstig artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434 kan de vaststelling dat een fusie er slechts toe strekt een belastingvoordeel te verkrijgen, en dus niet op grond van zakelijke overwegingen plaatsvindt, immers doen veronderstellen dat deze transactie als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft."

Beoordelingswijze onderhavige casus

De vraag die allereerst voorligt is of de inspecteur het eerste bewijsvermoeden kan activeren. Daartoe dient zowel de zakelijkheid van het (1) einddoel van de juridische splitsing te worden getoetst als de voor het realiseren van dit einddoel (2) gekozen vormgeving van de transactie (dmv juridische splitsing). Alleen als (1) en (2) beide de toets van zakelijkheid doorstaan, treedt het eerste bewijsvermoeden niet in werking. Maar als (1) wel, maar (2) niet de toets van zakelijkheid doorstaat (of omgekeerd), treedt het eerste bewijsvermoeden wel in werking.

Beoordeling zakelijkheid van het einddoel

67 Awr

Een dergelijke reden kan worden aangemerkt als het nastreven van een fiscaal voordeel, ofwel een fiscale overweging. Een fiscale overweging dient te worden beschouwd als een *niet-zakelijke overweging*. Een splitsing die enkel een dergelijk doel (fiscaal voordeel) wil bereiken, levert volgens de jurisprudentie (Leur-Bloem en Foggia) geen zakelijke overweging op.

De vraag die opkomt is of uitsluitend het nastreven van een *overdrachtsbelastingvoordeel* kan worden aangemerkt als een 'fiscale overweging' – en daarmee dus als een niet-zakelijke overweging – of dat ook het nastreven van een *vennootschapsbelastingvoordeel* kan worden aangemerkt als een 'fiscale overweging' en dus als een niet-zakelijke overweging. De kennisgroep OVB is van mening dat ook het nastreven van een vennootschapsbelastingvoordeel aangemerkt dient te worden als een fiscale (niet-zakelijke) overweging. Hierbij wordt benadrukt dat het in deze *niet* gaat om de vraag of de splitsing kan worden geweigerd als de splitsing (uitsluitend) is gericht op het ontgaan van vennootschapsbelasting.

67 Awr

67 Awr

De KG kent deze

argumenten niet en kan daarover daarom geen oordeel geven. Indien deze argumenten aangemerkt kunnen worden als 'zakelijke overwegingen' als bedoeld in artikel 5c UBBR dan kan de inspecteur het eerste bewijsvermoeden voor zover het betrekking heeft op het einddoel niet activeren. In dat geval heeft de inspecteur namelijk niet aannemelijk gemaakt dat zakelijke overwegingen met betrekking tot het einddoel geheel ontbreken.

Beoordeling zakelijkheid gekozen vormgeving

Vervolgens dient – indien de beoordeling van de zakelijkheid van het einddoel niet tot activatie van het eerste bewijsvermoeden heeft geleid – de zakelijkheid van de gekozen vormgeving te worden beoordeeld. Als de inspecteur aannemelijk kan maken dat zakelijke overwegingen met betrekking tot de gekozen vormgeving geheel ontbreken, kan om die reden het eerste bewijsvermoeden worden geactiveerd.

Uit de bij ons bekende informatie volgt dat aan de keuze van de juridische splitsing en daarmee aan de vormgeving geen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Voor zover de stelling wordt geponeerd door belanghebbende dat het nastreven van een vennootschapsbelastingvoordeel aan de keuze voor de splitsing ten grondslag heeft gelegen, heeft ook hier te gelden dat dit een fiscale (niet-zakelijke) overweging vormt. Nu zakelijke overwegingen ontbreken kan het eerste bewijsvermoeden worden geactiveerd, waardoor de splitsing *geacht* wordt gericht te zijn op het ontgaan van (overdrachts)belastingheffing.

Nu ligt de bewijslast bij belanghebbende om aannemelijk te maken dat het hoofddoel van de juridische splitsing niet het ontgaan of uitstellen van belastingheffing is.