

VU Research Portal

Btw-aspecten van grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen

Cornielje, Simon; Klooster, Tim

published in

MBB. Belastingbeschouwingen
2021

document version

Publisher's PDF, also known as Version of record

document license

Article 25fa Dutch Copyright Act

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Cornielje, S., & Klooster, T. (2021). Btw-aspecten van grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen. *MBB. Belastingbeschouwingen*, 90(11), 24-32. Article 2021/33. https://www.ndfr.nl/content/g-SDU_MBB112021_410863

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

33. Btw-aspecten van grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen

PROF. DR. S.B. CORNIELJE EN MR. T.B. KLOOSTER

Deze bijdrage gaat in op de btw-aspecten van EU Richtlijn 2019/2121 die de Mobiliteitsrichtlijn (Richtlijn 2017/1132) wijzigt. Met name wordt ingegaan op de btw-gevolgen van de grensoverschrijdende omzetting en de grensoverschrijdende splitsing, nu voor deze handelingen een Unierechtelijk kader is gecreëerd. Onderbouwd wordt dat deze rechtshandelingen op zichzelf niet tot btw-heffing zullen leiden maar dat er in de bredere btw-gevolgen nog wel een aantal aandachtspunten bestaat. De auteurs bespreken een aantal mogelijke knelpunten en doen voorstellen om aan die knelpunten tegemoet te komen.

1. Inleiding

Richtlijn 2019/2121 ('Wijzigingsrichtlijn') die strekt tot wijziging van Richtlijn 2017/1132 ('Mobiliteitsrichtlijn') is per 1 januari 2020 in werking getreden en moet door de lidstaten worden geïmplementeerd uiterlijk per 31 januari 2023. In de Mobiliteitsrichtlijn was tot het aannemen van de Wijzigingsrichtlijn slechts een (civiel juridisch) kader gegeven voor grensoverschrijdende fusies en binnenlandse splitsingen van naamloze vennootschappen.¹ Met de Wijzigingsrichtlijn worden die regels aangepast en wordt bovendien in een Unierechtelijke regeling voorzien voor grensoverschrijdende omzettingen en grensoverschrijdende splitsingen.

De btw-behandeling en -gevolgen van de rechtshandelingen die tot op heden in de Mobiliteitsrichtlijn waren opgenomen (grensoverschrijdende fusie en de (binnenlandse) (af)splitsing) hebben in beperkte mate aandacht gekregen.² Hoewel de rechtshandelingen zelf en de daaruit voortvloeiende overgang onder algemene titel in zijn algemeenheid worden geacht niet tot btw-heffing te kunnen leiden, blijkt dat nog wel een aantal vraagpunten bestaat over de

breedere btw-gevolgen, waar hier en daar ook verschillend over wordt gedacht.³

Ook de btw-gevolgen van de Wijzigingsrichtlijn hebben tot op heden slechts een bescheiden behandeling gekend.⁴ In deze bijdrage gaan wij daarom in op de btw-aspecten van de grensoverschrijdende omzetting en de grensoverschrijdende splitsing. Omdat de btw eveneens in een Richtlijn is geregeld bespreken wij ten eerste kort de overeenkomsten in de doelstellingen tussen de Mobiliteitsrichtlijn en de Btw-richtlijn. Vervolgens bespreken wij waarom een grensoverschrijdende omzetting enerzijds en een grensoverschrijdende splitsing anderzijds op zichzelf niet tot btw-heffing kunnen leiden en wat daarvan de gevolgen zijn. Tot slot bespreken wij enkele bijzondere aandachtspunten.

2. Relatie Mobiliteitsrichtlijn en de Btw-richtlijn

In art. 3 lid 3 VWEU is het streven neergelegd om in de EU een interne markt tot stand te brengen. De interne markt is een ruimte zonder binnengrenzen, waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd.⁵ Alle maatregelen die de EU neemt worden geacht te worden genomen om de interne markt tot stand te brengen en mogen als uitgangspunt niet strijdig zijn met een van de verkeersvrijheden. Inbreuken op de uitgangspunten van de interne markt zijn slechts toegestaan voor zover dit gerechtvaardigd is in het algemeen belang. Een voorbeeld daarvan is dat de rechten van werknemers niet buitenspo-

1 Waar we in deze bijdrage verwijzen naar de Mobiliteitsrichtlijn doelen wij op de door de Wijzigingsrichtlijn gewijzigde Mobiliteitsrichtlijn. Een enkele keer verwijzen wij naar Mobiliteitsrichtlijn 2017 waar we spreken over de richtlijn voorafgaand aan het aannemen van de Wijzigingsrichtlijn.

2 A.J. van Doesum, 'Aftrekbaarheid van btw bij oprichting van een SE', in: *Alle wegen leiden naar Brussel* (NOB-lustrumbundel), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam 2004 en G.J. van Norden, 'Algemeenheid van goederen in de btw weer op de agenda', *WFR* 2004/6603, S.B. Cornielje, 'Overgang van de onderneming in de omzetbelasting', *TFO* 2017/151.1, par. 5, S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese btw*, Deventer: Kluwer 2016, par. 7.7., A.J. van Doesum en S.B. Cornielje, 'De paradoxale gevolgen van een juridische fusie of splitsing', in: de *Van Der Geldbundel*, 2016, p. 155 e.v.

3 Verschillende visies in kaart gebracht door A.J. van Doesum en S.B. Cornielje, 'De paradoxale gevolgen van een juridische fusie of splitsing', in: de *Van Der Geldbundel*, 2016, p. 155 e.v.

4 J.J. van den Broek, 'Fiscale aspecten van grensoverschrijdende omzettingen onder Richtlijn 2019/2121', *WPNR* 7309, p. 59-66, par. 2.2., slotzin.

5 Art. 26 lid 2 VWEU.

rig mogen worden geschaad door een al te rigide bescherming van de vrijheden van de interne markt.⁶

2.1 Mobiliteitsrichtlijn

De Mobiliteitsrichtlijn is in het bijzonder gericht op het bevorderen van de interne markt. De Unierechtelijke regeling voor grensoverschrijdende mobiliteit maakt het eenvoudig(er) om economische activiteiten te verplaatsen naar een andere lidstaat. Dit doet recht aan de vrijheid van vestiging. De nationale bepalingen die ertoe dienen de Mobiliteitsrichtlijn te implementeren mogen dan ook niet leiden tot beperkingen op de vrijheid van vestiging of de vrijheid van kapitaal.⁷

De uitbreiding op de Mobiliteitsrichtlijn is tot stand gekomen, omdat na evaluatie van de Mobiliteitsrichtlijn uit 2017 is gebleken dat deze onvoldoende rechtszekerheid biedt met betrekking tot grensoverschrijdende verrichtingen.⁸ Het ontbreken van een rechtskader is volgens de Europese Commissie een beperking van de vrijheid van vestiging die moet worden opgeheven door middel van (de implementatie van) de Wijzigingsrichtlijn. Het doel van deze Richtlijn is dus om de interne markt verder tot stand te brengen door een beperking van een van de vrijheden op te heffen. Overigens bevat ook deze Richtlijn nog enkele beperkingen op de vrijheden, die allemaal ingegeven lijken te zijn door het algemeen belang. In het kader van deze bijdrage zijn de meest interessante beperkingen gelegen op het fiscale vlak. Zo kan een omzetting die erop is gericht om fiscale verplichtingen te ontwijken worden tegengehouden door de daartoe aangewezen autoriteiten.⁹ Ook mag de grensoverschrijdende verrichting geen afbreuk doen aan de aansprakelijkheid voor fiscale verplichtingen voorafgaand aan de verrichting.¹⁰

2.2 Btw-richtlijn

Ook de Btw-richtlijn vindt zijn oorsprong in het streven naar een interne markt. De toenadering van de verschillende omzetbelastingen van de lidstaten wordt sinds de eerste stappen van de Europese integratie gezien als nood-

zakelijk voor een geslaagde economische integratie.¹¹ Het streven naar harmonisatie op het gebied van de indirecte belastingen is dan ook neergelegd in art. 113 VWEU. Uit art. 113 VWEU volgt dat de EU de indirecte belastingen harmoniseert, voor zover dat nodig is in het kader van de interne markt. Deze harmonisatie is tot uiting gekomen in (onder andere) de Btw-richtlijn.¹² In de overwegingen bij de Btw-richtlijn wordt bovendien opgemerkt dat de maatregelen inzake omzetbelasting de interne markt niet mogen verstoren en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Ook mag de Btw-richtlijn niet leiden tot vervalsing van de mededinging.¹³

2.3 Samenhang Mobiliteitsrichtlijn en Btw-richtlijn

Zowel de Btw-richtlijn, de Mobiliteitsrichtlijn en de Wijzigingsrichtlijn vinden derhalve nadrukkelijk hun oorsprong in het streven naar de interne markt. De (uitbreiding op de) Mobiliteitsrichtlijn dient om de rechtsonzekerheid rondom grensoverschrijdende verrichtingen te beperken en daarmee om de vrijheid van vestiging en van kapitaal te bevorderen. De Btw-richtlijn dient ertoe te bewerkstelligen dat handel in de interne markt niet verstoord wordt door verschillende omzetbelastingssystemen en beoogt concurrentievervalsingen weg te nemen door het vaststellen van een uniforme grondslag.

Het is evenwel duidelijk dat de Btw-richtlijn en de Mobiliteitsrichtlijn niet expliciet aan elkaar verbonden zijn. De Mobiliteitsrichtlijn bevat geen regels over de btw-behandeling en de Btw-richtlijn bevat geen expliciete regels over de behandeling van grensoverschrijdende verrichtingen als bedoeld in de Mobiliteitsrichtlijn. Btw-heffing of andere btw-gevolgen bij grensoverschrijdende verrichtingen zouden onder omstandigheden echter als belemmering van de vrijheid van vestiging kunnen worden gezien. Alhoewel er dus een principiële reden kan worden gevonden in het bevorderen van de interne markt om te beargumenteren dat een grensoverschrijdende verrichting niet tot btw-heffing of andere btw-belemmeringen moet leiden, kan echter niet worden gesteld dat dit uitgangspunt als zodanig in de regelingen is beklonken. Bovendien is de btw een belasting met een algemeen karakter waardoor bij iedere rechtshandeling of transactie tenminste de vraag moet worden beantwoord of van een levering of dienst onder bezwarende titel sprake is. Als btw-heffing niet aan de orde is komt de vraag op of een recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Als gevolg

6 Zo bepaalt art. 98 Richtlijn 2017/1132 dat de bescherming van werknemers moet worden geregeld volgens de bepalingen uit Richtlijn 2001/23/EG, een Richtlijn die regelgeving bevat rondom het behoud van werknemersrechten bij overgang van ondernemingen.

7 Richtlijn 2017/1132, overweging 56.

8 Richtlijn (EU) 2019/2121 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2017/1132 met betrekking tot grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen, overweging 5.

9 Overweging 35.

10 Overweging 51.

11 Hoewel het verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal geen gewag maakt van de potentiële belemmering door verschillende omzetbelastingen, was het duidelijk dat hier wel degelijk reeds aandacht voor was door het oprichten van het Tinbergen Comité, dat de opdracht kreeg onderzoek te doen naar de potentieel versturende werking van verschillende omzetbelastingen op de gemeenschappelijke markt. J. Tinbergen, *Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the Common Market*, maart 1953. Zie hierover R. de La Feria, *VAT and the EC internal market: the shortcomings of harmonization*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series WP 09/29 (geraadpleegd via <https://ssrn.com/abstract=2293448>).

12 Richtlijn 2016/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

13 Richtlijn 2016/112/EG, overweging 4.

daarvan kan er niet voetstoots van worden uitgegaan dat geen (ongewenste) btw-gevolgen aan de orde kunnen zijn. Desalniettemin lijkt het ons gezien de gezamenlijke *roots* in de interne markt wenselijk dat de organen van de lidstaten bij onduidelijkheden of belemmeringen in de btw-behandeling van grensoverschrijdende mobiliteit zoveel mogelijk zullen handelen in de geest van het streven naar de interne markt.

3. Relevante kenmerken grensoverschrijdende omzetting en splitsing

Het doel van deze paragraaf is niet om uitputtend in te gaan op de (civiel juridische) kenmerken van de grensoverschrijdende omzetting en splitsing. Wij beperken ons tot de kenmerken die relevant zijn voor de btw-vraagstukken die in deze bijdrage aan de orde komen.

3.1 Kenmerken grensoverschrijdende omzetting

Van een omzetting in de zin van art. 86ter lid 2 Mobiliteitsrichtlijn is sprake indien een vennootschap, zonder te worden ontbonden, of zonder in vereffening te gaan, de rechtsvorm waaronder zij in een lidstaat van vertrek is geregistreerd, omzet in een in Bijlage II van de Mobiliteitsrichtlijn vermelde rechtsvorm van de lidstaat van bestemming en met behoud van haar rechtspersoonlijkheid ten minste haar statutaire zetel overbrengt naar de lidstaat van bestemming. Als gevolg hiervan behoudt de vennootschap zijn identiteit en rechtspersoonlijkheid, omdat geen ontbinding of vereffening plaatsvindt.¹⁴ De activa en passiva, rechten en plichten bestaan voort in de omgezette vennootschap. Van enige vermogensovergang is dan ook geen sprake.

3.2 Kenmerken grensoverschrijdende splitsing

Art. 160ter lid 4 Mobiliteitsrichtlijn onderscheidt drie vormen van grensoverschrijdende splitsing.

Ten eerste de *volledige splitsing*, waarbij het vermogen van een vennootschap wordt verdeeld over twee of meer nieuw opgerichte vennootschappen en de splitsende vennootschap ophoudt te bestaan. De aandeelhouders van de verdwijnende vennootschap worden aandeelhouders van de verkrijgende vennootschappen. Ten tweede de *gedeeltelijke splitsing* waarbij de gesplitste vennootschap niet ophoudt te bestaan en slechts een deel van haar activa en passiva over gaat op een of meer verkrijgende nieuw opgerichte vennootschap(en). De aandeelhouders van de gesplitste vennootschap worden aandeelhouder van de verkrijgende vennootschap(en). Ten derde de *splitsing door scheiding*. Ook in deze variant blijft de splitsende vennootschap bestaan en gaat een deel van haar activa en passiva aan één of meer nieuw opgerichte verkrijgende vennootschappen. Verschil met de gedeeltelijke splitsing is dat het niet de aandeelhouders van de splitsende vennootschap zijn die aandelen in de verkrijgende vennootschap(en) verkrijgen maar de splitsende vennootschap zelf.

De overgang van activa en passiva als gevolg van de splitsing behoeft geen afzonderlijke rechtshandeling. In Nederland zal dit derhalve worden gezien als een vermogensovergang onder algemene titel, net als bij fusie of splitsing in de zin van art. 2:309 BW en 2:334a BW.

Een splitsing geldt als grensoverschrijdend indien ten minste twee van de betrokken vennootschappen worden beheerst door het recht van verschillende lidstaten.

4. Btw-behandeling grensoverschrijdende omzetting en splitsing

Zoals in par. 2 besproken is het op basis van het feit dat zowel de Mobiliteitsrichtlijn als de Btw-richtlijn hun oorsprong vinden in het streven naar een interne markt wenselijk en systematisch logisch te noemen dat er geen negatieve btw-gevolgen verbonden zijn aan grensoverschrijdende mobiliteit van vennootschappen. Die vaststelling laat onverlet dat de Mobiliteitsrichtlijn niet rept over btw of de Btw-richtlijn, en de Btw-richtlijn ook geen kruisverband legt naar de Mobiliteitsrichtlijn en bovendien de onderwerpen fusie, splitsing en omzetting noch in binnenlandse noch in grensoverschrijdende situaties aan de orde stelt. De btw is voorts een belasting op consumptie met een algemeen karakter, hetgeen betekent dat btw-heffing in beginsel steeds aan de orde is bij iedere levering of dienst door een als zodanig handelende belastingplichtige. Als gevolg van deze brede werkingssfeer zal bij ieder economisch handelen en bij iedere rechtshandeling moeten worden onderzocht of btw-heffing aan de orde kan zijn.

Desalniettemin lijkt weinig twijfel te bestaan over de uitkomst van dit onderzoek als het gaat om grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen. Deze rechtshandelingen leiden als uitgangspunt niet tot btw-heffing.¹⁵ Voor de onderbouwing van dat standpunt moeten omzettingen en splitsingen afzonderlijk worden bezien nu verschillen bestaan in de analyse die tot deze gedeelde conclusie leidt. Ondanks dat alle wegen lijken te leiden naar onbelastbaarheid is het van belang om deze wegen wat nader te bekijken. De bredere gevolgen van de onbelastbaarheid en de btw-positie van betrokken rechtspersonen kunnen immers verschillen naar gelang de weg die wordt gekozen en naar gelang sprake is van een omzetting of splitsing.

4.1 Levering of dienst onder bezwarende titel?

Om aan btw-heffing toe te komen is noodzakelijk dat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel een levering of dienst wordt verricht. In het navolgende gaan wij er steeds vanuit dat de vennootschap die wordt omgezet of gesplitst een als zodanig handelende belastingplichtige is.

Van een levering is sprake indien de macht om als eigenaar over een goed te beschikken aan een ander wordt overgedragen. Een dienst is elke handeling die geen levering van goederen is. Met name de ruime, negatieve definitie van het

14 E.R. Roelofs en H. Koster, 'Grensoverschrijdende omzetting en grensoverschrijdende splitsing in de Mobiliteitsrichtlijn', *WPNR* 7309, p. 15-26, par. 3.

15 J.J. van den Broek, 'Fiscale aspecten van grensoverschrijdende omzettingen onder Richtlijn 2019/2121', *WPNR* 7309, p. 59-65.

dienstbegrip maakt dat de gedachte kan opkomen dat ook een omzetting of splitsing binnen die reikwijdte past. Uit het Tolsma-arrest volgt evenwel dat van een dienst *onder bezwarende titel* uitsluitend sprake is wanneer:

‘tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.’¹⁶

Dit oordeel maakt duidelijk dat voor een levering of dienst onder bezwarende titel in feite aan drie voorwaarden moet zijn voldaan. Ten eerste moet sprake zijn van een leverancier/ dienstverrichter en een ontvanger – dat wil zeggen, twee te onderscheiden (rechts)personen/ belastingplichtigen. Ten tweede moet sprake zijn van prestaties over en weer tussen die personen (d.w.z. een tussen beide partijen overeengekomen doen of nalaten). Ten derde moet er een vergoeding worden bedongen die als werkelijke tegenprestatie kan worden beschouwd voor de aan de ontvanger verleende levering of dienst.

4.1.1 Onderscheiden belastingplichtigen?

Omzetting

Met betrekking tot de eerste voorwaarde geldt dat nu de omzetting in wezen moet worden gezien als voortzetting van dezelfde persoon in een nieuw jasje, en er vanuit civielrechtelijk oogpunt geen sprake is van een oude en een nieuwe rechtspersoon, het helder lijkt dat niet kan worden gesproken van twee te onderscheiden rechtspersonen waarvan één verrichter van een prestatie is en de ander de ontvanger daarvan.¹⁷ Er is sprake van één en dezelfde rechtspersoon.

Toch moet hier enige omzichtigheid worden betracht. Uit het Skandia-arrest¹⁸ en het Danske Bank-arrest¹⁹ volgt immers dat het HvJ het mogelijk acht dat twee vestigingen van dezelfde rechtspersoon als onderscheidenlijke belastingplichtigen moeten worden gezien, met name als een van de twee vestigingen (de zetel van bedrijfsuitoefening dan wel de vaste inrichting) op zichzelf onderdeel is van een fiscale eenheid in de zin van art. 11 Btw-richtlijn.²⁰ Dit roept de vraag op of bij een grensoverschrijdende omzetting toch de mogelijkheid ontstaat dat de ‘nieuwe’ vennootschap als een van de ‘oude’ vennootschap te onderscheiden belastingplichtige moet worden gezien waarmee dan

aan de eerste Tolsma-voorwaarde zou zijn voldaan. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn indien een Deense vennootschap die deel uitmaakt van een Deense fiscale eenheid wordt omgezet in een Zweedse vennootschap. In die situatie lijkt op basis van de genoemde arresten van het HvJ geen sprake van één en dezelfde belastingplichtige aangezien vóór omzetting de Deense vennootschap opging in de belastingplichtige die wordt gevormd door de Deense fiscale eenheid. Gesteld zou kunnen worden dat op deze wijze weliswaar geen nieuwe vennootschap ontstaat maar wel een nieuwe belastingplichtige voor de btw. Daarmee ontstaat dan ook de mogelijkheid om deze te onderscheiden belastingplichtigen als leverancier/ dienstverrichter respectievelijk ontvanger aan te merken. In het vervolg van deze paragraaf wordt overigens duidelijk dat deze mogelijkheid ook voor de verdere gevolgen van de grensoverschrijdende omzetting een aantal vragen oproept.

Splitsing

Voor de grensoverschrijdende splitsing geldt dat de verkrijgende vennootschappen geen bestaande vennootschappen mogen zijn (althans, die variant wordt in de Mobiliteitsrichtlijn niet geharmoniseerd). Dit betekent dat als onderdeel van het splitsingsproces nieuwe verkrijgende vennootschappen moeten worden opgericht. Dat oprichten moet samenvallen met het van kracht worden van de splitsing. Anders dan bij de omzetting is derhalve sprake van te onderscheiden rechtspersonen. Voor zover het door een verkrijgende vennootschap verkregen gedeelte van de activa en passiva van de splitsende vennootschap eerstgenoemde in staat zal stellen om autonoom een economische activiteit uit te oefenen in de zin van art. 9 Btw-richtlijn, is bovendien sprake van te onderscheiden belastingplichtigen. Hoewel de ‘identiteit’ van die beide belastingplichtigen deels overeen zal komen kunnen de vennootschappen in beginsel als te onderscheiden belastingplichtigen worden gezien.

4.1.2 Prestatie

Omzetting

Met betrekking tot de tweede voorwaarde – de ‘prestaties over en weer’ – geldt voor de omzetting dat hiervan in beginsel geen sprake kan zijn. Dit volgt reeds uit de juridische kenmerken van de omzetting waaruit voortvloeit dat de betrokken rechtspersoon zijn vermogen behoudt, en er dus geen sprake is van enige vermogensovergang die als prestatie zou kunnen worden gezien. Naar ons idee heeft dit ook te gelden in de situatie waarin, zoals hiervoor besproken, de ‘nieuwe’ vennootschap als afzonderlijke belastingplichtige kan worden gezien ten opzichte van de fiscale eenheid waar de ‘oude’ vennootschap deel van uitmaakte. Het ontstaan van de ‘nieuwe’ belastingplichtige in de andere lidstaat is immers slechts het gevolg van de rechtshandeling van de omzetting die niet tot gevolg heeft dat vermogensbestanddelen van de omgezette vennootschap overgaan. Het is slechts de juridische huls die wijzigt. Met andere woorden, zelfs indien wordt aangenomen dat sprake is van twee te onderscheiden belastingplichtigen dan kan geen prestatie worden waargenomen die bestaat uit het overgaan van

16 HvJ EU 3 maart 1994, zaak C-16/94 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

17 Vgl. art. 2:18 lid 8 BW.

18 HvJ EU 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia America Corporation), NTFR 2014/2486.

19 HvJ 11 maart 2021, C-812/19 (Danske Bank), NTFR 2021/1067.

20 Zie over deze rechtspraak o.m. S.B. Cornielje en L.S.M.M. van Gennep, ‘De onbegrijpelijke eenvoud van het Danske Bank-arrest’, MBB 2021/9-25, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, ‘Het arrest Danske Bank: fiscale eenheid btw ingeperkt?’, WFR 2021/97, Redactie Vakstudie Nieuws, noot bij HvJ 11 maart 2021, zaak C-812/19 (Danske Bank), V-N 2021/13.15; A.H. Bomer, noot bij HvJ 11 maart 2021, zaak C-812/19 (Danske Bank), NLF 2021/669; M.M.W.D. Merckx, aantekening bij HvJ 11 maart 2021, zaak C-812/19 (Danske Bank), FED 2021/51.

activa en passiva, nu van enige vermogensovergang geen sprake is. Onmogelijk kan worden onderbouwd dat de ‘nieuwe’ belastingplichtige met de ‘oude’ belastingplichtige op enigerlei wijze een vermogensovergang overeenkomt in de zin van het Tolsma-arrest. Hoewel moet worden toegegeven dat het HvJ ook in het Skandia-arrest en het Danske-Bank-arrest zich niet al te veel gelegen laat liggen aan de Tolsma-criteria²¹, lijkt het uitgesloten dat enige prestatie moet worden onderkend.

Het is van belang te onderkennen dat voorgaande conclusie sterk samenhangt met de specifieke rechtshandeling van de omzetting. In zoverre moet onderscheid worden gemaakt tussen de omzetting en andere situaties waarin de onderneming van (rechts)vorm verandert. In *BNB 1989/113* oordeelt de Hoge Raad dat de leveringen en diensten die zijn verricht door een als ‘bv i.o.’ handelende vennootschap onder firma (vof) niet kunnen worden toegerekend aan de uiteindelijk door dezelfde vennoten opgerichte bv. Het oordeel van de Hoge Raad houdt in dat de handelingen van de ene btw-ondernemer niet kunnen worden toegerekend aan de andere btw-ondernemer. Dat oordeel zou voer kunnen zijn voor de gedachte dat bij een omzetting van rechtsvorm wel degelijk sprake kan zijn van twee te onderscheiden belastingplichtigen en een sfeer- of vermogensovergang.²² Hierbij moet evenwel worden opgemerkt dat in deze situatie in civielrechtelijke zin geen sprake is van een omzetting. Het kapitaal van de bv wordt door de vennoten van de vof volgestort door de activa en passiva van de vof in te brengen. Die situatie moet worden onderscheiden van de gedaanteverwisseling van rechtswege die voortvloeit uit een omzetting zoals bedoeld in art. 2:18 BW of de Mobiliteitsrichtlijn. Dat neemt overigens niet weg dat kritiek mogelijk is op het arrest op basis van de rechtsvormneutraliteit. Onderbouwd kan worden dat feitelijk zich slechts een gedaantewisseling heeft voorgedaan – vergelijkbaar met die van een échte omzetting – die wellicht een andere uitkomst had kunnen rechtvaardigen.²³

Ook valt te wijzen op het arrest Faxworld. Hierin was de vraag aan de orde of een Duitse personenvennootschap naar burgerlijk recht die als uitsluitend doel had de voorbereiding en de oprichting van een Aktiengesellschaft (AG) als btw-ondernemer kon worden aangemerkt, indien diens enige prestatie eruit bestond dat al haar activa en passiva onder toepassing van de Duitse variant van art. 37d Wet OB 1968 werden overgedragen aan de door haar opgerichte AG. Het HvJ oordeelt dat van btw-ondernemerschap (en dus aftrek van voorbelasting) inderdaad sprake is. Hieruit zou kunnen worden opgemaakt dat een omzetting van een rechtspersoon wel degelijk tot een overgang van activa en passiva noopt die binnen de reikwijdte van de btw kan

vallen, en dat de ‘oprichtingsvennootschap’ en de uiteindelijke vennootschap dus niet vereenzelvigd kunnen worden. Ook hier geldt evenwel dat geen sprake is van een juridische omzetting maar van het oprichten van een nieuwe AG en een overdracht van activa en passiva aan die AG. Wij wijzen erop dat bij een omzetting die overdracht nu juist niet nodig is omdat uit de rechtshandeling zelf reeds voortvloeit dat alleen de juridische vorm wijzigt. Daarnaast valt op dat het HvJ in zijn oordeel zwaar leunt op de rechtsvormneutraliteit aangezien het aan de personenvennootschap toegekende aftrekrecht in feite een afgeleide is van het aftrekrecht dat de AG uiteindelijk zal toekomen op basis van diens handelingen onder bezwarende titel.

Splitsing

Ook voor de tweede voorwaarde geldt dat de analyse voor splitsingen iets anders is. Niet alleen is mogelijk sprake van twee te onderscheiden belastingplichtigen, ook gaan de in de splitsing betrokken activa over op de verkrijgende vennootschap. Die vermogensovergang, die weliswaar onder algemene titel plaatsvindt, zal er doorgaans toe leiden dat de macht om als eigenaar over goederen te beschikken wordt overgedragen en dat onlichamelijke zaken overgaan in de zin van art. 25 Btw-richtlijn. De activa en passiva (of een deel daarvan) behoren vóór de splitsing immers een andere rechtspersoon toe dan na de splitsing. Moeilijk kan dan worden volgehouden dat van een overdracht van de macht om als eigenaar te beschikken geen sprake is.²⁴ Dit is het meest duidelijk bij de gedeeltelijke splitsing of de splitsing door scheiding waarbij de splitsende vennootschap na de splitsing blijft bestaan.²⁵ Bij deze conclusie speelt in onze ogen ook een rol dat bij de verschillende splitsingsvarianten in het kader van de splitsing moet worden bepaald welke activa en passiva van de splitsende vennootschap overgaan op de verkrijgende vennootschappen. Dit brengt met zich dat het voorwerp van de vermogensovergang onder algemene titel bij splitsing, anders dan bij juridische fusie of erfopvolging, te bepalen is door degene die de rechtshandeling aangaat.²⁶ Naar onze indruk bestaat dan ook geen reden om deze situaties uit te sluiten van het leverings- dan wel dienstbegrip in de zin van de Wet OB 1968.

4.1.3 Bezwarende titel

Omzetting

De conclusie met betrekking tot de tweede voorwaarde waar het de omzetting betreft maakt een onderzoek naar de derde voorwaarde in feite zinledig. Als geen sprake is van een levering of dienst dan is de vraag naar een bezwa-

21 Zie hierover S.B. Cornielje en L.S.M.M. van Gennep, ‘De onbegrijpelijke eenvoud van het Danske Bank-arrest’, *MBB 2021/9-25* en G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, ‘Het arrest Danske Bank: fiscale eenheid btw ingeperkt?’, *WFR 2021/97*.

22 Zie ook: HR 22 september 2006, nr. 41443, *V-N 2006/50.4*.

23 Zie A.J. van Doesum, ‘Het nieuwe personenvennootschappenrecht en de btw’, *WFR 2007/840*. Zie ook HvJ EU 1 maart 2012, zaak C-280/10 (*Kopania*), *V-N 2012/17.17*.

24 Zie in andere zin met betrekking tot de juridische fusie (waarbij de fuseerende vennootschap ophoudt te bestaan): A.J. van Doesum, ‘Aftrekbaarheid van btw bij oprichting van een SE’, in: *Alle wegen leiden naar Brussel* (NOB-lustrumbundel), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam 2004 en G.J. van Norden, ‘Algemeenheid van goederen in de btw weer op de agenda’, *WFR 2004/6603*.

25 Zie ook S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese btw*, Deventer: Kluwer 2016, p. 280 en 281.

26 Zie ook S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese btw*, Deventer: Kluwer 2016, par. 7.2.3.

rende titel onnodig. Deze conclusie lijkt ook te volgen uit de overigens schaarse rechtspraak van de Hoge Raad met betrekking tot de btw-gevolgen van een omzetting. HR 11 januari 2008, nr. 42742, *BNB* 2008/133 betreft de omzetting van een coöperatie van aardappeltelers en kwekers in een bv. Uit het arrest volgt dat het omzetten van de lidmaatschapsrechten van aardappelleveranciers in aandelen, dat rechtstreeks voortvloeit uit een besluit tot omzetting van de coöperatie in een bv niet tot btw-heffing leidt. Uit hetzelfde arrest volgt overigens eveneens dat bij het uitreiken van aandelen in dezelfde bv aan leveranciers die geen lid waren van de coöperatie die uitreiking als een vergoeding voor de btw wordt aangemerkt (in casu een vergoeding voor geleverde aardappelen). Dit is interessant nu het laat zien dat er niet voetstoots van kan worden uitgegaan dat het verkrijgen van een aandeelhoudersrecht plaatsvindt in de kapitaalssfeer en dus niet tot btw-heffing kan leiden. Het aandelenbelang kan onder omstandigheden een vergoeding in natura vormen voor de btw.

Splitsing

Voor de splitsing geldt dat wel degelijk leveringen en/of diensten kunnen worden onderkend als gevolg van de vermogensovergang die voortvloeit uit de splitsing. De vraag is evenwel of daarbij een bezwarende titel kan worden onderkend. Dat lijkt niet het geval.²⁷ Een bezwarende titel betekent dat voor de levering of dienst een vergoeding moet zijn bedongen die in rechtstreeks verband staat met die prestatie. De splitsende vennootschap houdt niks over aan de rechtshandeling dat als werkelijke tegenwaarde kan worden gekarakteriseerd. Bij een volledige splitsing houdt de splitsende vennootschap zelfs op te bestaan. Dan lijkt het aannemen van een aan die vennootschap betaalde vergoeding in welke vorm dan ook uitgesloten.²⁸ Als er al iets van een vergoeding zou moeten worden onderkend dan zou dat gezocht moeten worden in de verkrijging van aandelen door de aandeelhouders van de splitsende vennootschap dan wel door de splitsende vennootschap zelf indien sprake is van een splitsing door scheiding.²⁹ Niet valt in te zien waar die vergoeding dan precies uit bestaat nu deze *van rechtswege* voortvloeit uit de rechtshandeling van de splitsing en er in feite louter toe dient de bestaande aandeelhouders hun rechten te laten

behouden over de activiteiten die zijn verhuisd naar (een) andere vennootschap(pen). De verkrijging van de deelneming in de verkrijgende vennootschap(pen) vloeit voor de aandeelhouders (en eventueel de splitsende vennootschap) rechtstreeks voort uit de loutere eigendom van de aandelen in de splitsende vennootschap.³⁰ In die zin is op dit punt de analyse in wezen niet anders dan voor de omzetting geldt op basis van het genoemde arrest van de Hoge Raad met betrekking tot de gevolgen van binnenlandse omzetting.³¹

4.2 Toepassing art. 37d Wet OB 1968

Art. 37d Wet OB 1968 bepaalt dat bij overdracht of overgang van een geheel of een gedeelte van een gemeenschap van goederen worden geacht geen leveringen of diensten plaats te vinden en dat de verkrijger de plaats inneemt van de overdrager. Zonder levering of dienst kan op basis van art. 2 Btw-richtlijn geen sprake zijn van heffing van btw – als gevolg waarvan de overdracht van een gemeenschap van goederen buiten de heffing blijft. Deze bepaling is bedoeld om bedrijfsoverdrachten te vereenvoudigen en te voorkomen dat betrokken partijen onnodig met de last van (voor te financieren) btw worden geconfronteerd.³² De overnemende partij wordt vervolgens geacht in de plaats te zijn getreden van de overdragende partij. Deze indeplaatsstelling is in Nederland eveneens opgenomen in art. 8 Uitv. besch. OB, welk artikel benadrukt dat het hier om het in de plaats treden betreft voor wat betreft de *fiscale* verplichtingen van de overgedragen onderneming.

In het Zita Modes-arrest heeft het Hof van Justitie bepaald dat de overgang van een geheel of gedeelte van een gemeenschap van een autonoom begrip van Unierecht is.³³ Op basis van het arrest moet onder de overgang van een geheel of een gedeelte van een gemeenschap van goederen worden verstaan:

‘de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke samen een onderneming of een deel van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Daaronder valt niet de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten.’

4.2.1 Belang

Gesteld kan worden dat het zinloos is om te toetsen aan art. 37d Wet OB 1968. Immers, indien grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen niet tot btw-heffing leiden omdat geen sprake is van leveringen en/of diensten onder bezwarende titel, dan lijkt toepassing van art. 37d Wet OB 1968 zinledig. Toch is het van belang om te toetsen aan art. 37d Wet OB 1968. Voor de juridische fusie en (binnenlandse) splitsing zoals neergelegd in art. 2:309 BW en 2:334a BW, voortvloeiend uit de Mobiliteitsrichtlijn 2017, werd reeds

27 Vergelijk met betrekking tot de juridische fusie: A.J. van Doesum, ‘Aftrekbaarheid van btw bij oprichting van een SE’, in: *Alle wegen leiden naar Brussel* (NOB-lustrumbundel), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam 2004 en G.J. van Norden, ‘Algemeenschap van goederen in de btw weer op de agenda’, *WFR* 2004/6603 en S.B. Cornielje, ‘Overgang van de onderneming in de omzetbelasting’, *TFO* 2017/151.1, par. 5.

28 Vergelijk op dit punt de analyse van Van Doesum met betrekking tot de juridische fusie.

29 Wij wijzen erop dat De Vries die uitgifte van aandelen in het kader van een juridische fusie expliciet heeft aangeduid als een tegenprestatie. Hij lijkt daarmee overigens niet te doelen op een tegenprestatie in de zin van een bezwarende titel voor de btw. Zie R.J. de Vries, *Juridische fusie*, Deventer: Kluwer 1998, p. 44. Hierover met betrekking tot de juridische fusie S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese btw*, Deventer: Kluwer 2016, p. 284.

30 HvJ EG 23 juni 1993, zaak C-333/91 (*Softam*), *Jur.* 1993, p. I-3513.

31 HR 11 januari 2008, nr. 42742, *BNB* 2008/133.

32 HvJ EG 27 november 2003, zaak C-497/01 (*Zita Modes*), *V-N* 2003/61.18.

33 HvJ EG 27 november 2003, zaak C-497/01 (*Zita Modes*), *V-N* 2003/61.18.

duidelijk dat de vermogensovergang onder algemene titel uitsluitend zekerheid geeft over de indeplaatstreding op vermogensrechtelijk vlak.³⁴ Die vermogensovergang treft immers alle vermogen en vermogensrechtelijke rechtsbetrekkingen.³⁵ De fiscale positie maakt hier in beginsel geen onderdeel van uit. Zo is onduidelijk of bijvoorbeeld herzieningstermijnen of keuzes die zijn gemaakt met betrekking tot vermogensetikettering mee overgaan op de verkrijgende vennootschap. Toepassing van art. 37d Wet OB 1968 jo. art. 8 Uitv.besch. OB kan hier duidelijkheid over bieden.³⁶ Overigens geldt dat verbintenisrechtelijke aspecten van de fiscale positie wel degelijk mee overgaan als gevolg van een vermogensovergang onder algemene titel. Indien de verdwijnende rechtspersoon bijvoorbeeld een vaststellingsovereenkomst heeft gesloten met de belastingdienst gaat deze overeenkomst – die door het civiele recht wordt beheerst – in beginsel van rechtswege over op de verkrijger.³⁷ Ook belastingsschulden moeten worden geacht van rechtswege over te gaan naar de verkrijger, niettegenstaande de vraag of deze zijn ontstaan voorafgaand aan de overgang.³⁸ Deze analyse roept de vraag op of art. 37d Wet OB 1968 ook van nut kan zijn bij de (grensoverschrijdende) omzetting en de grensoverschrijdende splitsing.

4.2.2 Omzetting

Voor de omzetting lijkt art. 37d Wet OB 1968 op het eerste gezicht geen belang te hebben. De voornaamste reden hiervoor is dat geen sprake is van enige vermogensovergang. Voorheen werd ditzelfde standpunt (het achterwege blijven van de toepassing van art. 37d Wet OB 1968 bij omzetting) door de staatssecretaris gehuldigd in een beleidsbesluit. De resolutie van de staatssecretaris van 13 maart 1974 bepaalde dat bij omzetting van de kapitaalvennootschappen nv in bv en vice versa, toepassing van art. 31 Wet OB 1968 (thans: art. 37d Wet OB 1968) achterwege blijft omdat geen sprake is van een vermogensovergang.³⁹

Doordat geen vermogensovergang aan de orde is bestaat ook niet het probleem van de indeplaatstreding. Immers, er is geen sprake van twee afzonderlijke rechtspersonen en dus is duidelijk dat de btw-verplichtingen van de ‘oude’ vennootschap de verplichtingen van de ‘nieuwe’ vennootschap worden.

Ook hier geldt dat de benadering van het HvJ in de Danske Bank-zaak voor extra complexiteit kan zorgen. Immers,

indien de ‘nieuwe’ vennootschap moet worden gezien als een te onderscheiden belastingplichtige van de fiscale eenheid waar de ‘oude’ vennootschap deel van uitmaakte, dan zou kunnen worden volgehouden dat een herzieningstermijn niet mee overgaat naar de ‘nieuwe’ vennootschap omdat herziening van aftrekbare voorbelasting op basis van het Pactor Vastgoed-arrest niet mag plaatsvinden bij een andere belastingplichtige dan degene die de aftrek initieel heeft geclaimd.⁴⁰ De Hoge Raad is tot op heden aan dat uitgangspunt voorbij gegaan in situaties dat toepassing van art. 37d Wet OB 1968 aan de orde is, en lijkt dus van oordeel dat de indeplaatstreding die voortvloeit uit toepassing van art. 37d Wet OB 1968 dwingt tot een andere conclusie.⁴¹

Wij wijzen erop dat het HvJ recent in het Sögård Fastigheter-arrest heeft geoordeeld dat het niet mogelijk is om btw te herzien bij een belastingplichtige die een ander is dan de belastingplichtige die de btw in aftrek heeft gebracht ook in gevallen waarin (op basis van Zweeds recht) de verkrijgende vennootschap in de plaats trad van de overdrager.⁴² Dit roept de vraag op of de lijn van de Hoge Raad Unierechtelijk houdbaar is. Indien dat niet het geval zou blijken te zijn dan biedt toepassing van art. 37d Wet OB 1968 geen duidelijkheid (meer) in situaties waarbij investeringsgoederen die voorwerp zijn van een lopende herzieningstermijn onderdeel uitmaken van een overgang onder algemene titel. Ook kan dan onduidelijkheid ontstaan over de status van een herzieningstermijn wanneer bij een grensoverschrijdende omzetting op grond van de Danske Bank-benadering sprake zou zijn van twee te onderscheiden belastingplichtigen.

Wij merken op dat enige complexiteit die voort zou vloeien uit de ‘Danske Bank-benadering’ onwenselijk is, nu dat gevolg haaks zou staan op de doelstellingen van de Mobiliteitsrichtlijn (en de Btw-richtlijn) om de interne markt te bevorderen. Naar onze indruk is bij een grensoverschrijdende omzetting dan ook sprake van één belastingplichtige die een nieuwe statutaire zetel krijgt. Dit zou voor diens btw-verplichtingen geen nadelige gevolgen moeten hebben.

4.2.3 Grensoverschrijdende splitsing

In Nederland werd tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel voor de wijziging van verschillende fiscale wetten met het oog op de fiscale gevolgen van de in de het BW op basis van de Mobiliteitsrichtlijn 2017 ingevoerde juridische fusie en splitsing (art. 2:309 BW en 2:334a BW) besloten om via een nota van wijziging de redactie van art. 31 Wet OB 1968 (thans: art. 37d Wet OB 1968) aan te passen.⁴³ De tekst werd in grotere overeen-

34 Zie S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese btw*, Deventer: Kluwer 2016, par. 7.7., A.J. van Doesum en S.B. Cornielje, ‘De paradoxale gevolgen van een juridische fusie of splitsing’, in: de *Van Der Geldbundel*, 2016, p. 155 e.v.

35 L.C.A. Verstappen, *Rechtsopvolging onder algemene titel*, Deventer: Kluwer 1996, p. 267 e.v.

36 HvJ EU 26 november 2020, zaak C-787/18 (*Sögård Fästigheter*), r.o. 47 roept met betrekking tot herzieningstermijnen de vraag op of deze wel mee over kunnen gaan op een andere persoon. Zie ook par. 4.2.2.

37 Overigens geldt dat art. 19 Btw-richtlijn ertoe leidt dat afspraken met de belastingdienst nu juist niet mee over gaan. Zie ook HR 29 juni 2018, nr. 17/02087, ECLI:NL:HR:2018:1017.

38 Zie HR 5 juni 2009, nr. 43720, *BNB* 2009/196.

39 Resolutie van 13 maart 1974, B73/27203, vanwege haar beschrijvende karakter ingetrokken bij besluit van 29 augustus 2006, CPP2006/1796M.

40 HvJ EU 10 oktober 2013, zaak C-611/11 (*Pactor Vastgoed*), *NtFR* 2013/1294.

41 Zie HR 8 augustus 2014, nr. 12/03952, *NtFR* 2014/2143.

42 HvJ EU 26 november 2020, zaak C-787/18 (*Sögård Fästigheter*), *NtFR* 2021/384, r.o. 47.

43 *Kamerstukken II* 1997/98, 25709, nr. 6.

stemming met het Unierecht gebracht.⁴⁴ Het doel was om geen onduidelijkheden te laten ontstaan over de toepassing van art. 31 Wet OB 1968 (thans: art. 37d Wet OB 1968) op de juridische fusie en de juridische splitsing.⁴⁵ De twijfels over die toepassing betroffen met name de splitsing. De twijfel bestond eruit dat bij een splitsing als uitgangspunt niet alle activa en passiva van een vennootschap overgaan, waardoor het zeer wel denkbaar is dat hetgeen dat overgaat op zichzelf niet als een autonome economische activiteit in de zin van het Zita Modes-arrest kan worden aangemerkt. Het is daarmee onzeker of een specifieke splitsing aan de voorwaarden voor toepassing van art. 37d Wet OB 1968 kan voldoen. Voor een juridische fusie – waarbij in beginsel alle activa en passiva overgaan – lijkt dit veel aannemelijker. Zonder op deze plek dieper in te gaan op de aard van de wijziging van art. 31 Wet OB 1968 destijds, valt op te merken dat de twijfels over de toepasbaarheid van art. 37d Wet OB 1968 op een splitsing ook nu nog overeind staan.⁴⁶ Dit betekent dat het voor de (grens)overschrijdende splitsing nuttig kan zijn om art. 37d Wet OB 1968 toe te passen in verband met de rechtszekerheid over de indeplaatstreding, maar dat het maar de vraag is óf art. 37d Wet OB 1968 ook kan worden toegepast.

Een oplossing zou kunnen worden gevonden in het uitbreiden van art. 8 Uitv.besch. OB. Zoals eerder geopperd zou aan dat artikel kunnen worden toegevoegd dat de fiscale indeplaatstreding geldt voor vermogensovergangen onder algemene titel ingevolge een juridische fusie of splitsing, los van de vraag of art. 37d Wet OB 1968 van toepassing is.⁴⁷ Een dergelijke toepassing biedt rechtszekerheid in situaties waarin de geruisloze overgang niet van toepassing is. Bij

splitsingen – zie hiervoor – is toepassing van art. 37d Wet OB 1968 immers allerminst zeker.

5. Bijzondere aandachtspunten

In de vorige paragrafen hebben we uiteengezet waarom een grensoverschrijdende omzetting en splitsing naar onze mening niet leiden tot heffing van btw. Echter, dit betekent niet dat er geen verdere btw-gevolgen kunnen zijn verbonden aan de grensoverschrijdende omzetting en splitsing. We bespraken reeds de problematiek van de indeplaatstreding die met name vragen oproept over herzieningstermijnen. In deze paragraaf bespreken we nog een aantal andere aandachtspunten.

5.1 Statutaire zetel en zetel van bedrijfsuitoefening

Voor een grensoverschrijdende omzetting is ten minste vereist dat de statutaire zetel wordt overgebracht naar de lidstaat van bestemming. In dat verband verdient opmerking dat de Btw-richtlijn een eigen referentiekader hanteert om de vestigingsplaats van een belastingplichtige vast te stellen, waarbij de statutaire zetel een aanwijzing kan zijn maar niet beslissend is.⁴⁸ Om voor de btw de vestigingsplaats van de belastingplichtige vast te stellen wordt aangesloten bij de zetel van bedrijfsuitoefening. Het kan zijn dat de zetel van bedrijfsuitoefening gelijk is aan de statutaire zetel, maar dit hoeft niet. De zetel van bedrijfsuitoefening is de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van de vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend.⁴⁹ De zetel van bedrijfsuitoefening is niet gekoppeld aan de rechtsvorm van een vennootschap of aan de lidstaat waar de statutaire zetel zich bevindt. Gezien de rechtsvormneutraliteit van de Btw-richtlijn is dat geen vreemde gedachte. Het gevolg is echter dat een grensoverschrijdende omzetting er niet toe hoeft te leiden dat de zetel van bedrijfsuitoefening wijzigt. Met andere woorden, een grensoverschrijdende omzetting wijzigt niet per definitie de vestigingsplaats voor de btw. Dit kan met name van belang zijn voor de verdeling van heffingsbevoegdheden doordat de vestigingsplaats van de ondernemer van belang is bij het vaststellen van de plaats van grensoverschrijdende diensten.

Als een omgezette vennootschap activiteiten behoudt in de lidstaat van vertrek, kunnen deze activiteiten leiden tot een vaste inrichting indien aan de voorwaarden van art. 11 Uitvoeringsverordening wordt voldaan.

Ook kunnen wij ons indenken dat een vennootschap zijn zetel van bedrijfsuitoefening in de zin van art. 10 Uitvoeringsverordening heeft in de lidstaat van vertrek en een vaste inrichting in de lidstaat van bestemming. Na de grensoverschrijdende omzetting is het denkbaar dat hoofdhuis en vaste inrichting ‘stuivertje hebben gewisseld’, waardoor in de lidstaat van bestemming het hoofdhuis is en in de lidstaat van vertrek een vaste inrichting achterblijft. Ook

44 De wijziging van 24 juni 1998 houdt in dat in de wettekst niet langer wordt gesproken over de ‘overdracht van een onderneming’ maar van het richtlijnconforme ‘overdracht van een algemeenheid van goederen’.

45 *Kamerstukken II 1997/98, 25709, nr. 5, p. 15.* Overigens kan hierbij de vraag worden opgeworpen in hoeverre het op deze wijze aanpassen van de wettekst van art. 31 Wet OB 1968 de toepasselijkheid van het artikel op de juridische fusie en splitsing duidelijker heeft gemaakt. Uit de nota naar aanleiding van het verslag blijkt dat de wetgever met name belang hecht aan het feit dat in de nieuwe tekst het voortzettingsvereiste niet meer terugkeert.

46 Uit een besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 oktober 1995 blijkt evenwel dat deze het uitgangspunt hanteerde dat art. 31 Wet OB 1968 (thans: art. 37d Wet OB 1968) van toepassing was op juridische fusies. Deze goedkeuring bepaalde namelijk dat bij een vermogensovergang onder algemene titel niet behoefde te worden beoordeeld in hoeverre de goederen en diensten die hiervan deel uitmaken voldeden aan de voorwaarden voor het vormen van een algemeenheid van goederen om te bepalen of heffing op die overgang op voet van art. 31 Wet OB 1968 (thans: art. 37d Wet OB 1968) achterwege kon blijven. Dit besluit is inmiddels ingetrokken, omdat het beschrijvend of casuïstisch van aard zou zijn. Uit die redengeving leiden wij af dat met de intrekking ervan niet is beoogd het daarin ingenomen standpunt te verlaten. Dat het besluit beschrijvend van aard werd geacht, geeft bovendien aan dat de staatssecretaris er kennelijk vanuit gaat dat hetgeen in het besluit werd geregeld rechtstreeks volgt uit wet en rechtspraak. Zie ook G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007, p. 408.

47 Zie S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese btw*, Deventer: Kluwer 2016, p. 306, S.B. Cornielje, ‘Overgang van de onderneming in de omzetbelasting’, *TFO* 151.1, A.J. van Doesum en S.B. Cornielje, ‘De paradoxale gevolgen van een juridische fusie of splitsing’, in: de *Van Der Geldbundel*, 2016, p. 155 e.v.

48 M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Wolters Kluwer 2011, p. 261.

49 HvJ EG 28 juni 2007, zaak C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), r.o. 61.

hier geldt dit dat dit met name van belang is voor het vaststellen van de plaats van dienst voor grensoverschrijdende diensten die aan of door de belastingplichtige worden verricht.

5.2 Inning van belastingsschulden

Het is bepaald niet ondenkbaar dat een belastingplichtige die een grensoverschrijdende omzetting of splitsing aangaat nog belastingsschulden heeft openstaan in de lidstaat van vertrek. Dat kunnen opeisbare schulden zijn, maar dat kunnen ook latente belastingsschulden zijn, bijvoorbeeld bij een lopende herzieningstermijn.

Ook als een belastingplichtige door de grensoverschrijdende vennootschap volledig vertrekt uit de lidstaat van vertrek (m.n. bij omzetting zal dit het geval zijn, bij splitsing kan de splitsende vennootschap blijven bestaan), zullen de autoriteiten in de lidstaat van vertrek een aanknopingspunt willen hebben om de belastingsschulden te innen. De Hoge Raad heeft over een (binnenlandse) juridische fusie overwogen dat de verkrijgende rechtspersoon het vermogen van de verdwijnende rechtspersoon verkrijgt onder algemene titel en daarom de belastingsschuldige is voor de belastingsschulden van de verdwijnende rechtspersoon.⁵⁰ Bij een grensoverschrijdende omzetting lijken dezelfde gevolgen op te treden, te meer omdat in die situatie zelfs geen vermogensovergang aan de orde is. De belastingplichtige behoudt in zoverre zijn identiteit en blijft dus ook de belastingsschuldige.

Overigens zal het vaak voorkomen dat een belastingplichtige in het land van vertrek nog economische activiteiten blijft uitoefenen en daarom zijn btw-registratie aldaar behoudt. Dit geeft de autoriteiten in het land van vertrek een aanknopingspunt om de belastingsschulden van de omgezette vennootschap te innen. Daarnaast biedt de Mobiliteitsrichtlijn nog twee mogelijkheden om het innen van belastingsschulden door de autoriteiten te vergemakkelijken.

De eerste mogelijkheid die de Mobiliteitsrichtlijn biedt is de mogelijkheid om binnen twee jaren na de datum waarop de omzetting van kracht is geworden een procedure te beginnen in de lidstaat van vertrek.⁵¹ De autoriteiten van de lidstaat van vertrek hebben de mogelijkheid om die procedure te voeren in de lidstaat van vertrek en hoeven zich dus niet in een andere lidstaat te melden om de schuld te innen. Deze bepaling vormt een aanvulling op de overige bevoegdheidsregels en is daarmee altijd een mogelijkheid voor de autoriteiten in de lidstaat van vertrek.

De tweede, verdergaande, mogelijkheid die de Mobiliteitsrichtlijn biedt is de mogelijkheid om het verplichte attest te weigeren als de grensoverschrijdende omzetting is ingegeven door frauduleuze doeleinden.⁵² Het aangaan van een grensoverschrijdende omzetting om de inning van belastingsschulden feitelijk onmogelijk te maken past naar onze

mening binnen de reikwijdte van het begrip ‘frauduleuze doeleinden’.

5.3 Recht op aftrek van voorbelasting

Wanneer de bij een omzetting of splitsing betrokken vennootschap kosten maakt, komt (uiteraard) de vraag op of de btw die op deze kosten drukt voor aftrek in aanmerking komt. Die vraag is met name van belang nu de omzetting of splitsing op zichzelf niet leidt tot btw-heffing. De vraag is dan of de belastingplichtige de aangekochte leveringen en diensten wel gebruikt voor belaste handelingen in de zin van art. 168 Btw-richtlijn (art. 15 lid 1 Wet OB 1968). Vast staat dat de gemaakte kosten inderdaad niet rechtstreeks en uitsluitend verband houden met een specifieke belastbare handeling in een later stadium. De algemene kosten-leer van het HvJ biedt hier naar onze indruk echter uitkomst.⁵³ Immers, evenals bij toepassing van de overgang van een algemeenheid van goederen op basis van art. 37d Wet OB 1968 geldt dat de gemaakte kosten verband houden met de algehele economische activiteit en dus moeten worden aangemerkt als algemene kosten van de onderneming. Aftrek is dan mogelijk op basis van het pro-rata-aftrekrecht.⁵⁴ Bij splitsing zou dit eventueel het pro-rata-aftrekrecht van het afgesplitste gedeelte kunnen zijn (bij een gedeeltelijke scheiding of scheiding door splitsing). Het gesplitste gedeelte kan dan worden gezien als een afgebakend gedeelte in de zin van het *Abbey National I*-arrest.⁵⁵

5.4 Grensoverschrijdende toepassing algemeenheid van goederen

Van belang om hier te memoreren is dat art. 19 en 29 Btw-richtlijn (de Unierechtelijke basis voor art. 37d Wet OB 1968) kan-bepalingen zijn. Dit betekent dat niet alle lidstaten noodzakelijkerwijs een implementatie van deze bepalingen in hun wetgeving kennen. Momenteel hebben alle lidstaten echter een implementatie van de overgang van een algemeenheid van goederen, hoewel de implementaties en interpretaties flink kunnen verschillen. Bij een grensoverschrijdende splitsing of andere vorm van grensoverschrijdende bedrijfsverdracht, komt de vraag aan de orde welke lidstaat moet bepalen of inderdaad sprake is van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 19 en 29 Btw-richtlijn. Dat is niet geregeld. Doorgaans zullen alle betrokken lidstaten een standpunt moeten innemen omdat als gevolg van de verschillende plaats-van-levering en plaats-van-dienst-bepalingen het voor de hand ligt dat wanneer géén sprake is van een algemeenheid van goederen alle betrokken lidstaten een heffingsbelang hebben

⁵⁰ HR 5 juni 2009, nr. 43720, ECLI:NL:HR:2009:BD9229.

⁵¹ Art. 86undecies lid 4 Richtlijn 2017/1132.

⁵² Art. 86quaterdecies Richtlijn 2017/1132.

⁵³ Zie o.m. Zie HvJ EG 22 februari 2001, zaak C-408/98 (*Abbey National I*), NTFR 2001/376, HvJ EG 27 september 2001, zaak C-16/00 (*Cibo*), NTFR 2001/1418, HvJ EG 26 mei 2005, zaak C-465/03 (*Kretztechnik*), NTFR 2005/754. Zie hierover ook H.W.M. van Kesteren, ‘Directe en algemene kosten in de btw’, *WFR* 2008/318.

⁵⁴ Zie HvJ EG 22 februari 2001, zaak C-408/98 (*Abbey National*), NTFR 2001/376 en HvJ EG 3 maart 2005, zaak C-32/03, (*I/S Fini H*), V-N 2005/15.8.

⁵⁵ HvJ EG 22 februari 2001, zaak C-408/98 (*Abbey National*), NTFR 2001/376.

over een of meer van de bestanddelen van de onderneming. Dit betekent dat belastingplichtigen veelal in verschillende lidstaten om bevestiging moeten verzoeken van het standpunt dat de lokale implementatie van art. 19 en 29 Btw-richtlijn kan worden toegepast en dan moeten hopen dat er geen verschillen van inzicht bestaan. Hieruit vloeit bovendien voort dat het zeer wel denkbaar is dat verschillende belastingdiensten slechts zicht hebben op een gedeelte van de overgang van een meer omvattende algemeenheid van goederen, waardoor bij de belastingdienst in die lidstaat een bereidheid moet bestaan om in feite de overkoepelende – in jurisdictionele zin buiten zijn gezichtsveld afspelende – handeling in ogenschouw te nemen in het beoordelen van de toepassing van de nationale implementatie van art. 19 en 29 Btw-richtlijn.⁵⁶

Ook wijzen wij in dit kader nog op het feit dat indien een grensoverschrijdende omzetting of splitsing leidt tot het (fysiek) verplaatsen van tot de onderneming behorende goederen in beginsel sprake zal zijn van overbrengingen van eigen goederen in de zin van art. 17 Btw-richtlijn. Als uitgangspunt zal dus een verwerving moet worden aangegeven in de ‘ontvangende’ lidstaat. Deze verwervingen lijken buiten de reikwijdte van art. 19 en 29 Btw-richtlijn te vallen nu die bepalingen alleen leveringen en diensten (en dus niet verwervingen) ‘wegdenken’. Voor (deels) vrijgesteld presterende ondernemers kan dit als onwenselijk worden gezien en in strijd met de vrijheid van vestiging. Bovendien geldt ook hier dat de uitleg en toepassing van art. 19 en 29 Btw-richtlijn in de lidstaten kunnen verschillen.

6. Tot slot

De Wijzigingsrichtlijn faciliteert op het gebied van het vennootschapsrecht de grensoverschrijdende omzetting en de grensoverschrijdende splitsing.

In deze bijdrage zijn wij ingegaan op de relevante btw-aspecten van deze rechtshandelingen. Er zal weinig discussie bestaan over de conclusie dat noch de omzetting noch de splitsing op zichzelf bezien tot btw-heffing leiden. Wij hebben evenwel duidelijk gemaakt dat het btw-boek daarmee niet onmiddellijk gesloten kan worden. Met name de eventuele toepassing van art. 37d Wet OB 1968 en de gevolgen daarvan mede in het licht van verschillende arresten van het HvJ roepen hier nog wel wat vragen op.

Zoals we hebben onderbouwd zullen de onvermijdelijke onduidelijkheden die voor de uitvoeringspraktijk resteren moeten worden tegemoetgetreden vanuit de geest van de interne markt. Doel moet zijn om de btw niet in de weg te laten staan aan grensoverschrijdende mobiliteit.

Over de auteurs

Prof. dr. S.B. Cornielje

Hoogleraar indirecte belastingen aan de Vrije Universiteit en belastingadviseur bij PwC in Amsterdam.

Mr. T.B. Klooster

Belastingadviseur bij PwC.

⁵⁶ Zie S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese btw*, Deventer: Kluwer 2016, par. 4.6 voor een aantal voorbeeldsituaties die zich kunnen voordoen.