

Toelichting Vennootschapsbelasting

II. Afsplitsing

A. Algemeen

Begrip

Er is sprake van een afsplitsing als een rechtspersoon (een deel van) zijn vermogen overdraagt aan een of meerdere andere rechtspersonen, terwijl de overdragende rechtspersoon ook **blijft bestaan**. De overdracht vindt plaats tegen uitgifte van aandelen of lidmaatschapsrechten door de andere rechtspersoon of het gebeurt gelijktijdig met de oprichting van minimaal één rechtspersoon door de splitsende rechtspersoon ([art. 2:334a lid 3 BW](#)). Een bijbetaling in contanten is toegestaan tot maximaal 10% van het bedrag van de door de verkrijgende rechtspersoon toegekende aandelen of rechten ([art. 2:334x lid 2 BW](#)).

Een afsplitsing kan op twee manieren plaatsvinden:

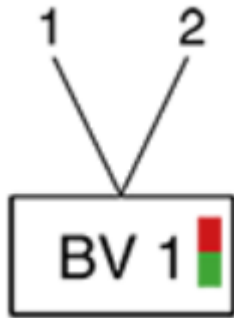
- het vermogen gaat over naar een (al dan niet nieuwe) **zustermaatschappij**; of
- het vermogen gaat over naar een nieuw opgerichte **dochtermaatschappij**.

Opmerkingen

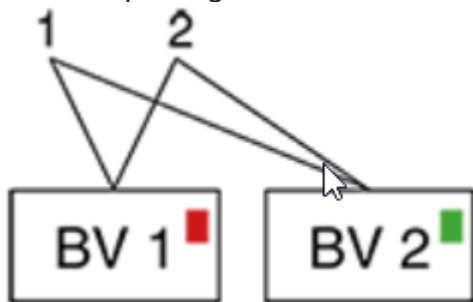
- a. Aan een afsplitsing zijn strikte **juridische voorschriften** verbonden. Er moet onder andere een splitsingsvoorstel worden opgesteld en er moet een officieel besluit tot splitsing worden genomen. De splitsing moet plaatsvinden bij notariële akte ([vanaf art. 2:334f BW](#)).
- b. Bij een splitsing kunnen **overeenkomsten worden gesplitst**, omdat ze betrekking hebben op meerdere onderdelen die door verschillende rechtspersonen worden verkregen.
- c. Er kan gesplitst worden door een vereniging (V 360), coöperatie (V 350), onderlinge waarborgmaatschappij (V 370), stichting (V 390), NV (V 310) of BV (V 320) ([art. 2:308 lid 1 BW](#)). De splitsende en verkrijgende rechtspersoon moeten dezelfde **rechtsvorm** hebben, waarbij de NV en BV als gelijke rechtsvormen worden aangemerkt. Een vereniging, coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij of stichting mag een NV of BV oprichten, mits de splitsende rechtspersoon bij de splitsing alle aandelen verkrijgt ([art. 2:334b BW](#)).

Voorbeeld

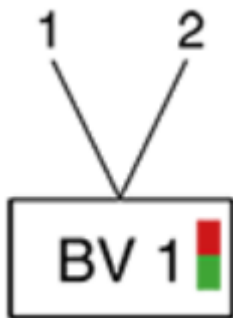
1. 1 en 2 zijn de aandeelhouders van BV 1. Er vindt een afsplitsing plaats van BV 1. BV 2 verkrijgt een deel van de onderneming van BV 1 (deel groen). In ruil daarvoor reikt BV 2 aandelen uit aan 1 en 2. De situatie voor de afsplitsing is als volgt:



Na de afsplitsing is de situatie als volgt:

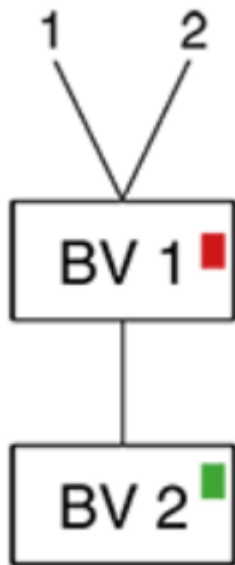


Aandeelhouders 1 en 2 houden nog steeds de aandelen in BV 1. Zij houden nu ook de aandelen in BV 2. BV 1 en BV 2 zijn zustervennootschappen. Het groene deel van de onderneming is overgedragen aan BV 2. BV 1 houdt nog steeds het rode deel van de onderneming.



2. 1 en 2 zijn de aandeelhouders van BV 1. Er vindt een afsplitsing plaats van BV 1. BV 2 wordt daarbij opgericht en verkrijgt een deel van de onderneming van BV 1 (deel groen). BV 1 verkrijgt de aandelen in BV 2. De situatie voor de afsplitsing is als volgt:

Na de afsplitsing is de situatie als volgt:



Aandeelhouders 1 en 2 houden nog steeds de aandelen in BV 1. BV 1 houdt nu de aandelen in BV 2. BV 2 is dus een dochtervennootschap van BV 1. Het groene deel van de onderneming is overgedragen aan BV 2. BV 1 houdt nog steeds het rode deel van de onderneming.

Varianten

Een afsplitsing kan plaatsvinden met en zonder toepassing van de splitsingsfaciliteit. Vanaf V 9160 (V 9160) wordt de (ruisende) afsplitsing zonder faciliteit besproken. Vanaf V 9200 (V 9200) komt de geruisloze afsplitsing aan de orde.

B. Zonder splitsingsfaciliteit

Algemeen

Bij een afsplitsing wordt de splitsende rechtspersoon geacht vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan de verkrijgende rechtspersoon ([art. 14a lid 1 Wet Vpb 1969](#)). Hierdoor is er in principe **vennootschapsbelasting** verschuldigd.

Opmerking

Een afsplitsing kan ook gevolgen hebben voor de heffing van **andere belastingsoorten**, zoals de overdrachtsbelasting. In deze toelichting wordt echter enkel aandacht besteed aan de vennootschapsbelasting.

Voorwaarden

Een afsplitsing zonder faciliteit is relatief eenvoudig uitvoerbaar vanwege het **ontbreken** van fiscale voorwaarden. Door de verschuldigdheid van vennootschapsbelasting blijkt deze variant soms toch lastig te realiseren. De middelen om de verschuldigde vennootschapsbelasting te betalen, zijn namelijk niet altijd beschikbaar. Bovendien moeten de juridische voorwaarden (V 9140) strikt worden opgevolgd.

Gevolgen

Vervreemding

Omdat een deel van de vermogensbestanddelen van de splitsende rechtspersoon bij een afsplitsing wordt geacht te zijn vervreemd, is sprake van een belaste handeling voor de splitsende rechtspersoon. Hierdoor moet over de stille reserves en de fiscale reserves (V 2060) ten aanzien van de **vervreemde vermogensbestanddelen** worden afgerekend. Ook kan desinvesteringsbijtelling (V 3290) aan de orde zijn. Over de totale winst en de desinvesteringsbijtelling wordt vennootschapsbelasting geheven.

De splitsende rechtspersoon kan ook de fiscale reserves ten aanzien van **vermogensbestanddelen die niet worden overgedragen** aan zijn winst moeten toevoegen. De afsplitsing kan ervoor zorgen dat een fiscale reserve namelijk niet langer gerechtvaardigd is.

Deelnemingen

Als tot de overgedragen vermogensbestanddelen deelnemingen behoren waarvoor de deelnemingsvrijstelling geldt (V 4000), leidt de overgang in **principe niet** tot heffing over de in de deelnemingen aanwezige stille reserves. Heffing vindt echter **wel** plaats als:

- **compartimentering** (V 5110) moet plaatsvinden en bij de overgang naar een deelneming waarvoor de deelnemingsvrijstelling geldt, niet is afgerekend over de op dat moment aanwezige stille reserves;
- voor de deelnemingen de **deelnemingsverrekening** (V 4750) geldt en er bij de overgang stille reserves aanwezig zijn; of
- een sanctie als bedoeld in V 5230 (V 5230) van toepassing is.

De verkrijgende rechtspersoon neemt het opgeofferde bedrag van een overgedragen deelneming over van de splitsende rechtspersoon.

C. Met splitsingsfaciliteit (geruisloos)

1. Overzicht

Algemeen

Van een geruisloze afsplitsing is sprake als een afsplitsing plaatsvindt zonder heffing van vennootschapsbelasting, als gevolg van toepassing van de splitsingsfaciliteit. In de praktijk wordt dit vaak aangeduid als een 'afsplitsing **zonder afrekenen**'.

Opmerking

Een afsplitsing kan ook gevolgen hebben voor de heffing van **andere belastingsoorten**, zoals de overdrachtsbelasting. In deze toelichting wordt echter enkel aandacht besteed aan de vennootschapsbelasting.

Varianten

Er zijn twee varianten van een geruisloze afsplitsing, de splitsing op basis van de **wet** (V 9230) en de splitsing met **standaardvoorwaarden** (V 9260). Deze laatste variant biedt de mogelijkheid om, als er niet aan de wettelijke vereisten van een geruisloze afsplitsing wordt voldaan, toch een splitsing te laten plaatsvinden zonder afrekening voor de vennootschapsbelasting. Er moet dan wel aan aanvullende voorwaarden worden voldaan.

Fiscale gevolgen

Bij een geruisloze afsplitsing gaat de verkrijgende rechtspersoon verder met de fiscale boekwaarden (V 1520) die de splitsende rechtspersoon hanteerde. De verkrijgende rechtspersoon **treedt** voor de overgenomen vermogensbestanddelen als het ware **in de plaats** van de splitsende rechtspersoon. De indeplaatstreding en de andere gevolgen van een gefacilieerde afsplitsing worden nader toegelicht vanaf V 9310 (V 9310).

2. Op basis van de wet

a. Overzicht voorwaarden

Een geruisloze afsplitsing op basis van de wet is toegestaan als er aan **alle** hiernavolgende voorwaarden wordt voldaan ([art. 14a lid 2/5/11 Wet Vpb 1969](#)).

- De splitsende en de verkrijgende rechtspersoon zijn gevestigd in een kwalificerende staat (V 8880).
- De splitsing is niet in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (V 8920).
- Voor het bepalen van de winst zijn bij de splitsende en de verkrijgende rechtspersoon dezelfde bepalingen van toepassing (V 8700).
- De verkrijgende rechtspersoon heeft geen aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen (V 10000).
- De verkrijgende rechtspersoon heeft geen aanspraak op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten (V 8710).
- De verkrijgende rechtspersoon heeft geen aanspraak op toepassing van:
 - de innovatiebox (V 7800);
 - voortwenteling van een saldo aan renten (V 4788);
 - de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten (V 12970);
 - de deelnemingsverrekening (V 4750); en
 - de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten (V 13250).
- De splitsende rechtspersoon heeft geen aanspraak op toepassing van de innovatiebox.
- Latere heffing is verzekerd (V 8720).

Opmerkingen

- a. Er hoeft **geen verzoek** te worden ingediend om een geruisloze afsplitsing te laten plaatsvinden.
- b. Het toepassen van de faciliteit van de geruisloze afsplitsing is een keuze, **geen verplichting**.

b. Niet in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing

Algemeen

Een afsplitsing kan niet geruisloos plaatsvinden als deze in overwegende mate (V 8690) is gericht op het ontgaan of het uitstellen van belastingheffing. Daarvan wordt geacht sprake te zijn als de splitsing niet plaatsvindt **op grond van zakelijke overwegingen** (V 9250).

Als de Belastingdienst aannemelijk kan maken dat zakelijke overwegingen ontbreken, kunnen de splitsende vennootschappen aannemelijk maken dat de splitsing desondanks niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Als het lukt dit **tegenbewijs** te leveren, is een geruisloze afsplitsing toch toegestaan ([art. 14a lid 6 Wet Vpb 1969](#)).

Opmerkingen

- a. **Zakelijke overwegingen** zijn bijvoorbeeld een herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de splitsende en de overnemende rechtspersoon.
- b. Als een splitsende of verkrijgende rechtspersoon **zekerheid** wil over de vraag of de afsplitsing wordt geacht te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, kan voorafgaande aan de splitsing de Belastingdienst worden verzocht hierover bij voor bezwaar vatbare beschikking te beslissen ([art. 14a lid 9 Wet Vpb 1969](#)).

Ontbreken zakelijke overwegingen

Als de aandelen in de splitsende of verkrijgende rechtspersoon **binnen drie jaar** na de overdracht (gedeeltelijk) worden vervreemd aan een rechtspersoon die niet met de splitsende en de verkrijgende rechtspersoon is verbonden (V 8680), worden zakelijke overwegingen niet aanwezig geacht. Het is mogelijk het tegendeel aannemelijk te maken ([art. 14a lid 6 Wet Vpb 1969](#)).

3. Met standaardvoorwaarden

a. Overzicht

Wanneer toepasbaar

Als een geruisloze afsplitsing **op basis van de wet niet** is toegestaan vanwege ([art. 14a lid 3 Wet Vpb 1969](#)):

- de aanspraak van de verkrijgende rechtspersoon op:
 - voorwaartse verrekening van verliezen (V 10000);
 - vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten (V 8710);
 - toepassing van de innovatiebox (V 7800);
 - voortwenteling van een saldo aan renten (V 4788);
 - toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten (V 12970);
 - toepassing van de deelnemingsverrekening (V 4750); of
 - toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten (V 13250);
- de aanspraak van de splitsende rechtspersoon op toepassing van de innovatiebox;
- het hanteren van verschillende systemen voor de bepaling van de winst (V 8700); of
- het niet verzekerd zijn van latere heffing (V 8720);
- kan de Belastingdienst worden verzocht om toepassing van een geruisloze afsplitsing onder het stellen van nadere voorwaarden.

Algemene voorwaarden

Overzicht

Voor een geruisloze afsplitsing met standaardvoorwaarden gelden **in ieder geval** de hiernavolgende voorwaarden ([art. 14b lid 3 Wet Vpb 1969](#)).

- De splitsende en de verkrijgende rechtspersoon zijn allebei in een kwalificerende staat gevestigd (V 8880).
- De afsplitsing is niet in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (V 9240).
- De splitsende en de verkrijgende rechtspersoon dienen voorafgaand aan de splitsing gezamenlijk een verzoek om een geruisloze afsplitsing in bij de Belastingdienst.

Opmerkingen

- a. **Verplichte bijlagen** bij het verzoek zijn ([Stcrt. 2019-34646 onderdeel 7.1](#)):
- de jaarrekening (V 11080) over het laatste boekjaar (V 1120) van de splitsende rechtspersoon of een recente jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling ([art. 2:334g BW](#));
 - een afsplitsingsvoorstel ([art. 2:334f BW](#));
 - een overzicht van de bestaande groepsstructuur en de gewenste structuur;
 - een berekening van de zaken waarover zal moeten worden afgerekend; en
 - de reden waarom er niet wordt voldaan aan de voorwaarden van een afsplitsing op basis van de wet.
- b. De Belastingdienst beslist op het verzoek bij **voorbezwaar vatbare beschikking** ([art. 14a lid 3 Wet Vpb 1969](#)).

Te laat ingediend verzoek

Als een verzoek om toepassing van een geruisloze afsplitsing met standaardvoorwaarden na het overgangstijdstip is ingediend, kan op basis van **goedkeurend beleid** van de staatssecretaris heffing van vennootschapsbelasting toch achterwege blijven. Daarbij gelden de volgende voorwaarden ([Stcrt. 2019-34646 onderdeel 9](#)):

- aan alle overige voorwaarden voor een geruisloze afsplitsing wordt voldaan (V 9260), inclusief de standaardvoorwaarden; **en**
- de overdracht van de onderneming is nog niet verwerkt in een onherroepelijk vaststaande aanslag (V 1280) van de splitsende of de verkrijgende rechtspersoon.

Standaardvoorwaarden

Naast de algemene voorwaarden worden aanvullende voorwaarden gesteld **ter verzekering van de heffing en de invordering** van de belasting die zonder de mogelijkheid van een geruisloze juridische splitsing verschuldigd zou zijn. Omdat de nadere voorwaarden doorgaans eenzelfde strekking hebben, zijn er standaardvoorwaarden gepubliceerd. Deze worden vanaf V 9300 (V 9300) nader besproken.

b. Standaardvoorwaarden

De aanvullende voorwaarden voor een geruisloze afsplitsing (niet op basis van de wet) mogen betrekking hebben op ([art. 14a lid 5 Wet Vpb 1969](#)):

- het bepalen van de in een jaar genoten winst van de verkrijgende rechtspersoon;
- de toelaatbare reserves (V 2060);
- de verrekening van verliezen (V 10000);
- de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten (V 8710);
- de toepassing van de innovatiebox (V 7800);
- de voortwenteling van een saldo aan renten (V 4788);
- de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten (V 12970);
- de toepassing van de deelnemingsverrekening (V 4750);
- de toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten (V 13250); of
- het feit dat de waarde in het economisch verkeer van de vermogensbestanddelen die overgaan op het overgangstijdstip lager is dan de boekwaarde van die vermogensbestanddelen (V 1520).

Omdat de nadere voorwaarden in veel situaties hetzelfde zijn, zijn er standaardvoorwaarden vastgesteld. Deze voorwaarden zijn opgenomen in een **besluit** en kunnen zo nodig worden aangevuld of gewijzigd ([Stcrt. 2019-34646 bijlage 1](#)). Doorgaans worden echter slechts de standaardvoorwaarden gesteld.

De standaardvoorwaarden spreken voor zich en zullen verder dus niet worden besproken.

4. Gevolgen geruisloze afsplitsing

a. Overzicht

Als gevolg van een geruisloze afsplitsing **treedt** de verkrijgende rechtspersoon voor de overgedragen vermogensbestanddelen **in de plaats van** de splitsende rechtspersoon. In V 9320 (V 9320) wordt besproken hoe dit uitwerkt. De indeplaatsstreding geschiedt op het **overgangstijdstip**. In V 9330 (V 9330) komt aan de orde welk moment dit is en in hoeverre er met dat moment geschoven kan worden.

b. Indeplaatstreding

Bij een geruisloze splitsing wordt de winst die door de splitsende rechtspersoon met of bij de overdracht is behaald, niet in aanmerking genomen. De verkrijgende rechtspersoon treedt met betrekking tot de bij de splitsing overgedragen vermogensbestanddelen namelijk in de plaats van de splitsende rechtspersoon. De gevolgen hiervan zijn gelijk aan die bij een bedrijfsfusie (V 8790).

c. Overgangstijdstip

Hoofdregel

Als het overgangstijdstip wordt aangemerkt het moment waarop de overgegangene vermogensbestanddelen **voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon** worden gedreven.

Het overgangstijdstip mag **niet voor het moment** liggen waarop de splitsing wordt overeengekomen.

Goedkeuring

Op de hoofdregel geldt een uitzondering. De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat het overgangstijdstip wordt gesteld op het **aanvangsmoment van het boekjaar** (V 1120) **van de splitsende rechtspersoon**, mits ([Stcrt. 2019-34646 onderdeel 4.1](#)):

- de verantwoording van de financiële gegevens van de afsplitsende rechtspersoon in de jaarrekening van de verkrijgende rechtspersoon eveneens vanaf dat tijdstip plaatsvindt ([art. 2:334f lid 2 I BW](#));
- de notariële akte inzake de splitsing binnen 12 maanden na het splitsingstijdstip wordt verleden ([art. 2:334n lid 1 BW](#)); en
- met de terugwerkende kracht geen incidenteel belastingvoordeel wordt beoogd of behaald.