

Samenloop van civiel- en fiscaalrechtelijke aansprakelijkheid bij splitsing

Inleiding

In de literatuur is eerder aandacht besteed aan de rol van artikel 2:334t Burgerlijk Wetboek (BW) bij splitsing.¹ Zoals bekend wordt in dit artikel de aansprakelijkheid voor verbintenissen van een splitsende rechtspersoon na de totstandkoming van een splitsing geregeld. Een in de literatuur onderbelicht aspect is de mogelijke samenloop van de aansprakelijkheid ex artikel 2:334t BW met de aansprakelijkheid voor belastingschulden ex artikel 39 Invorderingswet 1990 (IW 1990). In artikel 39 IW 1990 is de aansprakelijkheid van vennootschappen die deel uitmaken of uitmaakten van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) voor de vennootschapsbelasting (Vpb) geregeld. Deze samenloop is voor de praktijk van groot belang omdat deze zich in principe kan voordoen bij iedere splitsing van een vennootschap die deel uitmaakt of uitmaakte van zo'n fiscale eenheid.

In deze bijdrage zal allereerst in hoofdlijnen de regeling van artikel 2:334t BW worden beschreven. Daarna zal de regeling van artikel 39 IW 1990 kort worden behandeld. Vervolgens zal ik komen tot de kern van deze bijdrage: de samenloop van de aansprakelijkheid voor verbintenissen ex artikel 2:334t BW en voor belastingschulden ex artikel 39 IW 1990.

Civilrechtelijke aansprakelijkheid ex artikel 2:334t BW

De regeling van artikel 2:334t BW maakt deel uit van het pakket van wettelijke waarborgen dat ertoe strekt te voorkomen dat de schuldeisers van een splitsende rechtspersoon in hun verhaalsmogelijkheden worden beperkt. Naast deze regeling wordt de positie van de schuldeiser bepaald door onder meer de regelingen van de artikelen 2:334j, 2:334k, 2:334l, 2:334r en 2:334s BW. Artikel 2:334t BW geeft aan in welke mate en in welke volgorde de partijen bij een splitsing aansprakelijk zullen zijn voor verplichtingen van de splitsende rechtspersoon. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen ondeelbare en deelbare verbintenissen.

De hoofdregel is dat de verkrijgende rechtspersonen en de voortbestaande gesplitste rechtspersoon (hierna ook: de splitsende rechtspersoon) aansprakelijk zijn tot nakoming van de verbintenissen van de splitsende rechtspersoon ten tijde van

de splitsing. Voor ondeelbare verbintenissen zijn de verkrijgende rechtspersonen en de splitsende rechtspersoon elk voor het geheel aansprakelijk. Voor deelbare verbintenissen is de verkrijgende rechtspersoon die de betreffende verbintenis krachtens splitsing heeft verkregen of, zo de verbintenis niet op een verkrijgende rechtspersoon is overgegaan, de splitsende rechtspersoon voor het geheel aansprakelijk. De aansprakelijkheid voor deelbare verbintenissen is voor elke andere verkrijgende rechtspersoon en/of de splitsende rechtspersoon die zodanige vordering niet krachtens splitsing heeft verkregen, beperkt tot de waarde van het vermogen dat die betreffende rechtspersoon bij de splitsing heeft verkregen of behouden. Ten slotte is de rechtspersoon die een verbintenis krachtens splitsing heeft verkregen dan wel heeft behouden, primair aansprakelijk tot nakoming. De andere als partij bij de splitsing betrokken rechtspersonen zijn daarvoor 'slechts' subsidiair aansprakelijk.

Aansprakelijkheid ex artikel 39 IW 1990

Artikel 39 IW 1990 bepaalt dat elk van de dochtermaatschappijen die in een bepaald tijdvak deel uitmaken of uitmaakten van een fiscale eenheid, zoals bedoeld in de Wet Vpb 1969, hoofdelijk aansprakelijk is voor de Vpb die is geheven over dat tijdvak bij de moedermaatschappij ('dochtermaatschappij' en 'moedermaatschappij' in de zin van art. 15.1 Wet Vpb 1969). De ratio van de bepaling is dat de Vpb die door de fiscale eenheid (de moedermaatschappij) verschuldigd is, zal worden berekend over het positieve saldo van de winsten en verliezen van de diverse vennootschappen die deel uitmaken of uitmaakten van die fiscale eenheid (zonder daar in detail op in te gaan zal uiteraard rekening moeten worden gehouden met de eventuele verrekening van verliezen, de zogenoemde 'carry back' en 'carry forward'). Voor deze 'gemeenschappelijke' Vpb zijn alle 'participanten' in de fiscale eenheid hoofdelijk aansprakelijk.

De verbintenis en daarmee de verplichting tot de betaling van een belastingschuld vloeit voort uit de wet en ontstaat (in materiële zin) van rechtswege. Het opleggen van een aanslag formaliseert slechts de belastingschuld, maar is voor het ontstaan daarvan niet constitutief.²

In fiscale zin kan onderscheid worden gemaakt tussen tijdstip- en tijdvakbelastingen. De Vpb is een over een tijdvak geheven belasting. Artikel 11 lid 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bepaalt ten aanzien daarvan dat de belastingschuld geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het tijdvak eindigt.

Samenloop van artikel 2:334t BW en artikel 39 IW 1990

Bij splitsing moet allereerst een onderscheid worden gemaakt tussen:

1. Zie o.m. V.D. van Baasbank, Aansprakelijkheid voor schulden bij splitsing: art. 2:334t BW in de praktijk, V&O 1998, p. 93-94; E.H.V. Dahmen, Juridische splitsing: aansprakelijkheid ex artikel 2:334t BW, V&O 2002, p. 175-178; J.W.H. van Zadelhoff, Splitsing en crediteurenbescherming: de reikwijdte van artikel 2:334t BW versus de verzetsregeling, Tvl 2000/2 - Splitsing p. 57-64; M.P. van Achterberg, Splitsing van rechtspersonen en de positie van de banken als schuldeisers en houders van zekerheden, De NV 1997, p. 190-195; en B. Wessels, Splitsing rechtspersoon tijdens faillissement, WPNR (2002) 6498, p. 546-550.

2. Zie o.m. A.G. Clements, De positie van de Ontvanger bij de splitsing van rechtspersonen, Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2000, nr. 3, p. 13-19.

1. de situatie waarbij de verkrijgende rechtspersoon wordt gevoegd in de fiscale eenheid waarvan de splitsende rechtspersoon deel uitmaakt; en
2. de situatie waarbij de verkrijgende rechtspersoon niet wordt gevoegd in de fiscale eenheid waarvan de splitsende rechtspersoon deel uitmaakt.

Ad 1. De verkrijgende rechtspersoon wordt gevoegd in de fiscale eenheid waarvan de splitsende rechtspersoon deel uitmaakt

Omdat de verkrijgende rechtspersoon deel gaat uitmaken van de fiscale eenheid waarvan de splitsende rechtspersoon deel uitmaakt gedurende het tijdvak waarin de splitsing van kracht wordt, is deze aansprakelijk voor de Vpb over dat tijdvak ex artikel 39 IW 1990.

Ad 2. De verkrijgende rechtspersoon wordt niet gevoegd in de fiscale eenheid waarvan de splitsende rechtspersoon deel uitmaakt

Nu de verkrijgende rechtspersoon geen deel gaat uitmaken van de fiscale eenheid, is hij niet op grond van artikel 39 IW 1990 aansprakelijk voor de daarin bedoelde belastingschulden. Dit zou betekenen dat door splitsing een deel van het vermogen van de splitsende rechtspersoon onttrokken wordt aan verhaal door de fiscus voor de Vpb.

Is dat nu wel zo? De vraag is of de fiscus op grond van artikel 2:334t BW niet met succes kan stellen dat de verkrijgende rechtspersoon aansprakelijk is voor de mogelijke verplichtingen van de splitsende rechtspersoon ex artikel 39 IW 1990. Dat is het geval als deze verplichtingen binnen het bereik van artikel 2:334t BW vallen.

Alvorens daarop in te gaan moet eerst een onderscheid worden gemaakt tussen:

1. de situatie dat de splitsing van kracht wordt per het moment dat het tijdvak eindigt; en
2. de situatie dat bij het van kracht worden van de splitsing het tijdvak niet eindigt.

Ad 1. De splitsing wordt van kracht per het moment dat het tijdvak eindigt

Indien en voorzover de belastingschuld uit hoofde van de Wet Vpb 1969 van de fiscale eenheid betrekking heeft op het tijdvak dat is geëindigd bij het van kracht worden van de splitsing, lijkt er geen probleem te zijn. De belastingschuld wordt geacht te bestaan ten tijde van het van kracht worden van de splitsing. Er is geen sprake van een toekomstige verplichting. Artikel 2:334t BW zal dan ook toepasselijk zijn ten aanzien van deze belastingschuld.

Ad 2. Bij het van kracht worden van de splitsing eindigt het tijdvak niet

Indien bij het van kracht worden van de splitsing het tijdvak niet eindigt, staat de omvang van de materiële belastingschuld bij het van kracht worden van de splitsing niet vast. Onduidelijkheid bestaat er over de status van de Vpb-

schuld die betrekking heeft op een nog niet beëindigd tijdvak.³ Is dit nu een toekomstige verplichting in de zin van artikel 2:334t BW?

Artikel 2:334t BW bepaalt dat zowel de verkrijgende rechtspersoon als de splitsende rechtspersoon aansprakelijk wordt 'tot nakoming van de verbintenissen van de gesplitste rechtspersoon ten tijde van de splitsing'.

Voor de beantwoording van de vraag of de bedoelde Vpb-schuld een toekomstige verplichting is, is het van belang na te gaan of deze verplichting kan worden gekwalificeerd als een verplichting van de splitsende rechtspersoon ten tijde van de splitsing.

Om dit te kunnen bepalen volgt hierna een korte analyse van de parlementaire geschiedenis, de Zesde Richtlijn, jurisprudentie en literatuur.

Parlementaire geschiedenis

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet van 24 december 1997 tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek en van enige andere wetten in verband met de regeling van splitsing van rechtspersonen⁴ heeft de Minister van Justitie onder meer de volgende uitspraken gedaan:

- a. 'Het is niet vereist dat de betrokken schuld toen zelf al bestond; het bestaan van de onderliggende rechtsverhouding is voldoende';⁵ en
- b. 'Het gaat om schulden die op het moment van de splitsing al wel bestaan, hoewel deze nog niet opeisbaar hoeven te zijn. Schulden uit toekomstige vorderingen die nog niet zijn ontstaan, vallen hieronder niet.'⁶

Deze uitspraken zijn niet helemaal met elkaar in overeenstemming.⁷ Zo kunnen toekomstige verplichtingen wel onder de uitspraak onder a. worden gebracht, terwijl zij vervolgens in de uitspraak onder b. (tweede volzin) expliciet lijken te worden uitgesloten. De parlementaire geschiedenis geeft verder geen nadere richting omtrent de beantwoording van de gestelde vraag.

Zesde Richtlijn

Artikel 2:334t BW is gebaseerd op artikel 12 lid 6 van de Zesde Richtlijn,⁸ waarin is bepaald dat de lidstaten kunnen bepalen dat de verkrijgende vennootschappen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de verbintenissen van de gesplitste

3. Zie ook J. Elbers, De Ontvanger en de juridische splitsing: wie krijgt de schuld?, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 1999/99, p. 104.

4. Stb. 1997, 776.

5. Kamerstukken II 1995/96, 24 702, nr. 3, p. 19.

6. Kamerstukken II 1996/97, 24 702, nr. 6, p. 10.

7. Zie ook Van Zadelhoff 2000, p. 62.

8. Zesde Richtlijn nr. 82/891/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 december 1982 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g van het Verdrag betreffende splitsingen van naamloze vennootschappen.

vennootschap. Of met verbintenissen ook wordt bedoeld op toekomstige verplichtingen, blijkt hier niet uit.

Jurisprudentie

Er zijn nog niet veel uitspraken gepubliceerd waarin de vraag naar de positie van toekomstige verplichtingen bij splitsing in het kader van artikel 2:334t BW aan de orde is gekomen. Het meest bekend is de uitspraak van de Ondernemingskamer in het geschil tussen de Troll Groep en N.V. Samenwerkende Elektriciteits-Productiebedrijven (SEP)/Tennet.⁹ Uit die uitspraak blijkt onder meer dat toekomstige verbintenissen die hun grondslag hebben in een ten tijde van de splitsing bestaande rechtsverhouding (een Gas Sales Agreement tussen Troll Groep en SEP), binnen het bereik van artikel 2:334t BW vallen.

Literatuur

Algemeen wordt aangenomen dat in ieder geval onder 'ten tijde van de splitsing' moet worden verstaan ten tijde van het van kracht worden van de splitsing, zoals bedoeld in artikel 2:334n lid 1 BW.¹⁰

In de literatuur ontbreekt echter een duidelijke stellingname ten aanzien van de status van de toekomstige verplichtingen ex artikel 39 IW 1990. In de literatuur is wel gesignaleerd dat de hiervoor onder a. en b. aangehaalde uitspraken die door de Minister van Justitie tijdens de parlementaire behandeling van de splitsingwetgeving zijn gedaan, niet geheel met elkaar in overeenstemming lijken te zijn.¹¹ Ik sluit mij hierbij aan. Naar mijn mening kan het echter niet de bedoeling van de minister zijn geweest de verplichtingen ex artikel 39 IW 1990 uit te sluiten van de toepassing van artikel 2:334t BW.

Hierdoor zou bijvoorbeeld door het van kracht laten worden van een splitsing een dag voor het einde van het tijdvak een deel van het vermogen van de splitsende rechtspersoon kunnen worden onttrokken aan verhaal door de fiscus. Het zou zelfs zo kunnen zijn dat de minister nu juist met het eerste deel van de uitspraak onder b. heeft getracht aan te geven dat – onder andere – de (voorwaardelijke) toekomstige verplichtingen ex artikel 39 IW 1990 ook binnen het bereik van artikel 2:334t BW vallen.

Ik ben van mening dat toekomstige verplichtingen die hun grondslag vinden in een bestaande rechtsverhouding, binnen het bereik van artikel 2:334t BW kunnen vallen. De toekomstige verplichting tot betaling van een Vpb-schuld vloeit

rechtstreeks voort uit de wet. Ook al eindigt bij het van kracht worden van de splitsing het tijdvak niet, vaststaat dat de splitsende rechtspersoon na afloop van het tijdvak hoofdelijk aansprakelijk zal zijn voor de over het positieve saldo van de winsten en verliezen van de diverse vennootschappen die deel uitmaken of uitmaakten van een fiscale eenheid te heffen Vpb. Absoluut toekomstig is deze verplichting dus niet. De verplichting is in beginsel afhankelijk van het in vervulling gaan van twee voorwaarden. De eerste is een opschortende tijdsbepaling, i.e. dat het tijdvak zal verstrijken, en de tweede is dat het saldo van de winsten en verliezen van de diverse vennootschappen die deel uitmaken of uitmaakten van een fiscale eenheid, over het tijdvak positief zal zijn.

Conclusie

Een belastingschuld uit hoofde van de Wet Vpb 1969 van een fiscale eenheid die betrekking heeft op het tijdvak dat is geëindigd bij het van kracht worden van de splitsing, wordt geacht te bestaan ten tijde van de splitsing. Er is geen sprake van een toekomstige schuld. Artikel 2:334t BW is dan ook van toepassing.

Ten aanzien van een belastingschuld uit hoofde van de Wet Vpb 1969 van een fiscale eenheid die betrekking heeft op het tijdvak dat niet is geëindigd bij het van kracht worden van de splitsing, ligt dit genuanceerder. De verplichting tot betaling van een Vpb-schuld is – zoals aangegeven – in beginsel afhankelijk van het verstrijken van het tijdvak en van een positief saldo van de winsten en verliezen van de diverse vennootschappen die deel uitmaken of uitmaakten van een fiscale eenheid over het tijdvak. De verplichting is derhalve niet absoluut toekomstig en kan naar mijn mening dan ook binnen het bereik van artikel 2:334t BW vallen.

In verband daarmee is het bij de voorbereiding van een splitsing van belang om zekerheidshalve niet alleen rekening te houden met de eigen belastingschulden van de splitsende rechtspersoon, maar ook met die van de diverse vennootschappen die deel uitmaken of uitmaakten van de fiscale eenheid waarvan de splitsende rechtspersoon deel uitmaakt of uitmaakte.

*Mr. W.E.P. Gerbers
Loyens & Loeff*

9. Hof Amsterdam 18 november 1999, JOR 1999, 254. Deze uitspraak van de Ondernemingskamer en de uitspraak in eerste instantie van de Rechtbank Arnhem (1 juni 1999, JOR 1999, 173) zijn geannoteerd door J.M.A. Wintgens-van Luijn.

10. Zie o.m. B.H.A. van Leeuwen, *Belanghebbenden bij splitsing*, in: A.F.M. Dorresteijn (red.), *Juridische splitsing van vennootschappen*, Deventer: Gouda Quint 1998, p. 73.

11. Van Zadelhoff 2000, p. 62.