



Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 10014, 8000 GA Zwolle

[Redacted]

port betaald PostNL

Midden- en kleinbedrijf
Formeel recht

Kantoor Zwolle
Team

Landbouw en Vastgoed team 1

Postbus 10014
8000 GA Zwolle
belastingdienst.nl

E-mailadres

[Redacted]

Datum

4 november 2022

Contactpersoon

[Redacted]

Onze referentie

[Redacted]

Uw referentie

[Redacted]

Bijlagen

4

Betreft: Deelbesluit: Beslissing op uw verzoek om openbaarmaking van informatie

Geachte [Redacted]

Op 5 juli 2021 ontving de Belastingdienst uw e-mail waarin u een verzoek doet op basis van de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob). De afhandeling van uw verzoek heeft langer dan gebruikelijk geduurd, waarvoor ik u hierbij mijn oprechte excuses aanbied. In deze brief ontvangt u de mijn beslissing op uw verzoek.

Wettelijk kader

Per 1 mei 2022 is de Wet Open Overheid (hierna: Woo) in werking getreden, deze wet heeft de Wob vervangen. Omdat niet is voorzien in overgangsrecht en ik ná 30 april 2022 beslis op uw verzoek heb ik uw Wob-verzoek als verzoek op basis van de Woo aangemerkt.

Samenvatting verzoek

U verzoekt om toezending van de volgende documenten:

1. Het kennisgroepstandpunt 14-209-0024 'Financiële verwevenheid bij inbreng in maatschap van economische eigendom aandelen in werkmaatschappijen' van 15 januari 2015;
2. Het kennisgroepstandpunt 17-209-0018 'FE financiële verwevenheid vof & stemovereenkomst' van 25 september 2018;
3. Alle documenten die direct of indirect onderliggend zijn aan en/of samenhangen met de hierboven benoemde kennisgroepstandpunten. Daarbij moet onder meer- maar niet uitsluitend - worden gedacht aan agenda's en verslagen van de betreffende kennisgroepen, documenten die zien op de voorbereiding van de betreffende kennisgroepen, nota's waarin gerefereerd wordt aan de betreffende kennisgroepstandpunten, correspondentie over de kennisgroepstandpunten en documenten waar de toepassing van de kennisgroepstandpunten uit volgt.
4. De interne en externe correspondentie over de behandeling van het Wob-verzoek van cliënte van 10 april 2019 en het daartegen ingediende bezwaarschrift van 16 juli 2019, voor zover deze correspondentie niet aangemerkt kan worden als 'op de zaak betrekking hebbende stukken' als bedoeld in artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht in de lopende beroepsprocedure tegen de beslissing op bezwaar van 22 april 2021.



Correspondentie die bekend is bij uw cliënte kan buiten de reikwijdte van het verzoek geschaard worden.

Datum
4 november 2022

Vooraf

Wij hebben maandag 31 oktober contact gehad over dit verzoek. Tijdens dit overleg hebben wij afgesproken, dat ik in eerste instantie een deelbesluit neem ten aanzien van de eerste twee gevraagde documenten.

Onze referentie
[REDACTED]

Uw referentie
[REDACTED]

Beslissing

Ik maak de door u gevraagde informatie openbaar, met uitzondering van de persoonsgegevens. Deze persoonsgegevens heb ik zwart gelakt. Andere uitzonderingsgronden zijn niet van toepassing. Ik licht mijn besluit hieronder toe.

Motivering

Iedereen heeft het recht om overheidsinformatie op te kunnen vragen zonder daarbij een reden te hoeven aangeven. Dit staat in het eerste artikel 1.1 van de Woo. Dit is een belangrijk recht van de burger. Daarbij is het uitgangspunt dat overheidsinformatie openbaar is, tenzij er uitzonderingsgronden zijn die dit beperken. De uitzonderingsgronden staan in hoofdstuk 5 van de Woo. Ik moet hierbij het algemeen belang van openbaarheid afwegen tegen de belangen die de uitzonderingsgronden beschermen. In het algemeen geldt hierbij de regel dat wanneer ik informatie aan u verstrek, het openbaar is voor een ieder.

De eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer

Op grond van artikel 5.1, tweede lid, aanhef en onder e, van de Woo kan ik geen informatie openbaar maken als dit de persoonlijke levenssfeer schaadt en dit belang zwaarder weegt dan het belang van openbaarheid. In de documenten staan persoonsgegevens van ambtenaren. Het gaat om gegevens die herleidbaar zijn tot een persoon, zoals onder meer namen, e-mailadressen, functienamen en telefoonnummers. Ik ben van mening dat het belang van privacy zwaarder moet wegen dan het belang van openbaarheid. Dit ter bescherming van de privacy van de betrokken ambtenaren. Daarbij weegt mee dat het hier niet gaat om het opgeven van een naam aan een individuele burger die met een ambtenaar in contact treedt, maar om, openbaarmaking op grond van de Woo. Deze informatie heb ik onleesbaar gemaakt in het document middels zwarte balken.

Inventarisatie documenten

Bij de inventarisatie zijn 2 documenten aangetroffen. Deze documenten heb ik opgenomen op de inventarisatielijst (zie bijlage 2). De inventarislijst maakt integraal onderdeel uit van deze beslissing.

Wijze van openbaarmaking

De documenten stuur ik met dit besluit in kopie mee.



Publicatie op internet

Ik vertrouw erop u hiermee voldoende geïnformeerd te hebben.

Hoogachtend,
namens de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,

De directeur van Belastingen MKB,
namens deze,

████████████████████

- Bijlage 1: Relevante artikelen Woo
- Bijlage 2: Inventarisatielijst
- Bijlage 3: Kennisgroepstandpunt 14-209-0024
- Bijlage 4: Kennisgroepstandpunt 17-209-0018

Rechtsmiddelenverwijzing

Deze brief is een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift moet worden gericht aan de staatssecretaris van Financiën, ter attentie van de directeur MKB, Postbus 10014, 8000 GA Zwolle.

Het bezwaarschrift dient te worden ondertekend en dient ten minste het volgende te bevatten:

- a. naam en adres van de indiener;
- b. de dagtekening;
- c. een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt;
- d. een opgave van de redenen waarom u zich niet met het besluit kunt verenigen.

Datum
4 november 2022

Onze referentie
████████████████████

Uw referentie
████████



Bijlage 1: Relevante artikelen Woo

Datum

4 november 2022

Artikel 1.1

Eenieder heeft recht op toegang tot publieke informatie zonder daartoe een belang te hoeven stellen, behoudens bij deze wet gestelde beperkingen.

Onze referentie

████████████████████

Uw referentie

████████

Artikel 2.1

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:
document: een door een orgaan, persoon of college als bedoeld in artikel 2.2, eerste lid, opgemaakt of ontvangen schriftelijk stuk of ander geheel van vastgelegde gegevens dat naar zijn aard verband houdt met de publieke taak van dat orgaan, die persoon of dat college; milieu-informatie: hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 19.1a van de Wet milieubeheer; Onze Minister: Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties; publieke informatie: informatie neergelegd in documenten die berusten bij een orgaan, persoon of college als bedoeld in artikel 2.2, eerste lid, of informatie die krachtens artikel 2.3 door een bestuursorgaan kan worden gevorderd.

Artikel 2.5

Bij de toepassing van deze wet wordt uitgegaan van het algemeen belang van openbaarheid van publieke informatie voor de democratische samenleving.

Artikel 4.1

1. Eenieder kan een verzoek om publieke informatie richten tot een bestuursorgaan of een onder verantwoordelijkheid van een bestuursorgaan werkzame instelling, dienst of bedrijf. In het laatste geval beslist het verantwoordelijke bestuursorgaan op het verzoek.
2. Een verzoek kan mondeling of schriftelijk worden ingediend en kan elektronisch worden verzonden op de door het bestuursorgaan aangegeven wijze.
3. De verzoeker behoeft bij zijn verzoek geen belang te stellen.
4. De verzoeker vermeldt bij zijn verzoek de aangelegenheid of het daarop betrekking hebbende document, waarover hij informatie wenst te ontvangen.
5. Indien een verzoek te algemeen geformuleerd is, verzoekt het bestuursorgaan binnen twee weken na ontvangst van het verzoek de verzoeker om het verzoek te preciseren en is het de verzoeker daarbij behulpzaam.
6. Het bestuursorgaan kan besluiten een verzoek niet te behandelen, indien de verzoeker niet meewerkt aan een verzoek tot precisering als bedoeld het vijfde lid. In afwijking van artikel 4:5, vierde lid, van de Algemene wet bestuursrecht wordt het besluit om het verzoek niet te behandelen aan de verzoeker bekendgemaakt binnen twee weken nadat het verzoek is gepreciseerd of nadat de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
7. Een verzoek om informatie wordt ingewilligd met inachtneming van het bepaalde in hoofdstuk 5.

Artikel 4.4

1. Het bestuursorgaan beslist op het verzoek om informatie zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk binnen vier weken gerekend vanaf de dag na die waarop het verzoek is ontvangen. Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties Constitutionele Zaken en Wetgeving Kenmerk 2022-0000316021 Pagina 6 van 12
2. Het bestuursorgaan kan de beslissing voor ten hoogste twee weken verdagen, indien de omvang of de gecompliceerdheid van de informatie een verlenging rechtvaardigt. Van de verdaging wordt voor de afloop van de eerste termijn schriftelijk gemotiveerd mededeling gedaan aan de verzoeker.
3. Onverminderd artikel 4:15 van de Algemene wet bestuursrecht wordt de termijn voor het geven van een beschikking opgeschort gerekend vanaf de dag na die waarop het bestuursorgaan de verzoeker mededeelt dat toepassing is gegeven aan artikel 4:8 van de Algemene wet bestuursrecht, tot en met de dag waarop door de belanghebbende of belanghebbenden een zienswijze naar voren is gebracht of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
4. Indien de opschorting, bedoeld in het derde lid, eindigt, doet het bestuursorgaan daarvan zo spoedig mogelijk mededeling aan de verzoeker, onder



informatie niet tevens op een van de in het eerste of tweede lid genoemde gronden.

6. Het openbaar maken van informatie blijft in afwijking van het eerste lid, onderdeel c, in geval van milieu-informatie eveneens achterwege voor zover daardoor het in het eerste lid, onderdeel c, genoemde belang ernstig geschaad wordt en het algemeen belang van openbaarheid van informatie niet opweegt tegen deze schade.

7. Het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op milieu-informatie die betrekking heeft op emissies in het milieu.

Datum

4 november 2022

Onze referentie

████████████████████

Uw referentie

██████



Bijlage 2: Inventarisatielijst

Datum
4 november 2022

Onze referentie
██████████

Uw referentie
██████

Nr	Document	Beoordeling	Weigeringsgrond Woo	Afzender	Ontvanger
1	Het kennisgroepstandpunt 14-209-0024 'Financiële verwevenheid bij inbreng in maatschap van economische eigendom aandelen in 'werkmaatschappijen' van 15 januari 2015	Deels openbaar	5.1.2e	BD (Belastingdienst)	BD
2	Het kennisgroepstandpunt 17-209-0018 'FE financiële verwevenheid vof & stemovereenkomst' van 25 september 2018	Deels openbaar	5.1.2e	BD	BD



VERTROUWELIJK

Belastingdienst
Directie Vaktechniek
Kennisgroep Omzetbelasting
Algemeen

Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen

Contactpersoon
[Redacted]
Secretaris

14-209-0024 Financiële verwevenheid bij inbreng in maatschap van economische eigendom aandelen in werkmaatschappij

Adviesnummer
14-209-0024

Datum vaststelling
14 januari 2014

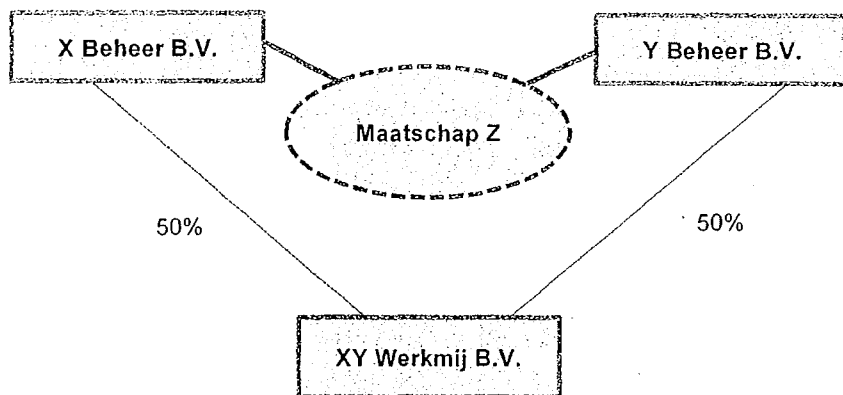
Casus

X Beheer B.V. (hierna: X) en Y Beheer B.V. (hierna: Y) zijn ieder voor 50% aandeelhouder in XY Werkmij B.V. (hierna: XY) die zich uitsluitend bezighoudt met van omzetbelasting vrijgestelde activiteiten. X en Y verrichtten managementdiensten aan XY waarvoor zij reeds als ondernemer kwalificeerden. In het kader van de structurering van hun samenwerking zijn zij een maatschap aangegaan, genaamd Maatschap Z (hierna: Z).

Vastgesteld door
[Redacted]
Voorzitter

Kopie aan
Lavaco's omzetbelasting

Bijlagen
1



In de maatschapsovereenkomst van Z is vastgelegd dat X en Y de economische eigendom van alle aandelen in XY inbrengen in het vermogen van de maatschap Z. Hierdoor komen de winstrechten die verbonden zijn aan de aandelen ten goede aan Z. Z draagt daarmee het financiële risico van waardeinstijging en -daling van XY. Tevens brengen X en Y de door hun enig aandeelhouder te verrichten arbeid in. In de maatschapsovereenkomst zijn geen afspraken gemaakt over de uitoefening van het stemrecht op de aandelen in XY. De stemrechten blijven met de juridische eigendom van de aandelen achter bij de maten X en Y.

In de maatschapsovereenkomst is ook vastgelegd dat Z ten behoeve van XY (management)diensten zal verrichten. Hiervoor geldt als uitgangspunt dat een aparte overeenkomst wordt afgesloten door Z met XY. Maatschap Z ontvangt voor deze managementdiensten een vergoeding van XY.

Conform de maatschapsovereenkomst ontvangen X en Y ten laste van het resultaat

VERTROUWELIJK



vóór winstverdeling van Z periodiek een in onderling overleg te bepalen bedrag ter zake van de ingebrachte arbeid en gedeelde rente.

De maten X en Y hebben hun (management)activiteit waarvoor zij voorheen zelf ondernemer waren, in Z ingebracht. Er is derhalve niet in geschil dat Z zelfstandig een economische activiteit verricht en ter zake als ondernemer is aan te merken. XY kwalificeert op zichzelf bezien eveneens als ondernemer. Z verricht uitsluitend werkzaamheden aan XY. Voorts is niet in geschil dat Z en XY onder dezelfde, als eenheid functionerende leiding staan. Uitgangspunt is dat de structuur zoals hierboven omschreven om andere dan btw-redenen is vormgegeven.

Vragen

1. Zijn Z en XY in de gegeven omstandigheden financieel verweven in de zin van artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB)?
2. Kunnen X en Y voor de toetsing van de financiële verwevenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet OB als een samenwerkende groep worden aangemerkt, waardoor er via hen sprake is van de bedoelde financiële verwevenheid?

Antwoorden

1. Nee, Z en XY zijn in de gegeven omstandigheden niet financieel verweven in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet OB.
2. Nee, X en Y kunnen voor de toetsing van de financiële verwevenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet OB niet worden aangemerkt als samenwerkende groep waardoor er via hen geen sprake is van de bedoelde financiële verwevenheid.

Beschouwing

Vraag 1

Op grond van artikel 7, vierde lid, Wet OB kunnen natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR onder bepaalde voorwaarden als één ondernemer worden aangemerkt. Eén van de voorwaarden is dat de betreffende personen en/of lichamen in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen. In de voorliggende casus staat de vraag centraal of Z en voldoen aan het vereiste van financiële verwevenheid.

Voor verwevenheid in financieel opzicht geldt de voorwaarde dat tenminste de meerderheid van de aandelen in elk van de vennootschappen – daaronder begrepen de zeggenschap – middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is.¹ Het feit dat één persoon of lichaam alle aan de aandelen verbonden economische risico's loopt, is onvoldoende om te concluderen tot financiële verwevenheid, indien die persoon of dat lichaam niet ook over tenminste de meerderheid van de aan de aandelen verbonden zeggenschap beschikt.²

De zeggenschap wordt in dit kader belichaamd door het aan de aandelen verbonden stemrecht. Het stemrecht is verbonden aan de juridische eigendom van de aandelen.³

¹ HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5

² HR 14 februari 2003, nr. 38 238, BNB 2003/191, r.o. 3.3

³ Voor een diepgaande beschouwing van het rechtskarakter van aandelen, de goederenrechtelijke behandeling van aandelen en de rechtsverhouding tussen aandeelhouder en vennootschap zij verwezen naar Assink, 'Compendium Ondernemingsrecht', 9^e druk, Kluwer Deventer 2013, paragrafen 29, 30, 31, 34 en 46. Zie voor een korte samenvatting de bijlage bij dit bindend advies.



In de onderhavige kwestie berust de juridische eigendom van de aandelen vóór en ná het aangaan van de maatschapsovereenkomst bij X respectievelijk Y. De inbreng van de economische eigendom van de aandelen in een maatschap brengt daar geen verandering in. Door de inbreng van de economische eigendom in een maatschap gaat een goed niet toebehoren aan de maten gezamenlijk.⁴ De zeggenschapsverhoudingen zijn door de inbreng van de economische eigendom niet veranderd ten opzichte van de situatie vóór het aangaan van de maatschap.

In dit kader kan ook worden gewezen op de toetsing van de fiscale eenheid bij een "stichting aandelen kantoor" (hierna: STAK). De Hoge Raad heeft voor een STAK als uitgangspunt geformuleerd dat vanwege de splitsing van zeggenschap en winstrechten niet voldaan is aan het vereiste van financiële verwevenheid, tenzij de besturen van de STAK en de certificaathouder één zelfde persoon zijn.⁵ Dit laatste oordeel is uitdrukkelijk als uitzonderingsregel geformuleerd.

Nu de juridische eigendom en de zeggenschap in XY ook ná het aangaan van de maatschap zich voor ieders eigen deel van 50% van de aandelen bij X en Y bevindt, is XY niet verweven in financieel opzicht met Z. Met inachtneming van het vorenstaande is immers niet voldaan aan het vereiste dat de meerderheid van de aan de aandelen verbonden zeggenschap in handen van Z is. Het feit dat de stemrechten van de aandelen niet in de maatschap zijn ingebracht, betekent derhalve dat er op het niveau van Z en XY niet is voldaan aan de fiscale-eenheid-voorwaarde van financiële verwevenheid.

Vraag 2

Van een voor de financiële verwevenheid relevante samenwerkende groep is sprake, indien de aandelen en de bijbehorende zeggenschap weliswaar in handen zijn van verschillende personen, doch de onderlinge verhoudingen tussen deze personen dusdanig zijn dat zij ten aanzien van de vennootschappen, waarin zij aandelen houden, als een eenheid samenwerken. Het leerstuk van de samenwerkende groep is door verschillende rechterlijke instanties getoetst⁶ en als vaststaand feit aangenomen bij het behandelen van andere geschilpunten.⁷ Onder de Wet op de omzetbelasting 1954 is het leerstuk door de Tariefcommissie impliciet toegepast, doch niet in algemene zin gedefinieerd.⁸

Onder de Wet OB is het leerstuk in de jurisprudentie van de Hoge Raad één keer expliciet ter sprake gekomen, maar niet verder gedefinieerd dan als hiervoor beschreven.⁹ Het leerstuk lijkt noodzakelijk om een fiscale eenheid te kunnen handhaven in gevallen waar de zeggenschap civielrechtelijk over meerdere personen wordt verdeeld terwijl de feitelijke zeggenschap met dezelfde, eenduidige achterliggende wil wordt uitgeoefend als vóór de verdeling het geval was.

Daarbij kan men bijvoorbeeld denken aan situaties waarbij de onverdeelde eigendom in de aandelen bij twee verschillende personen komt te liggen op basis

⁴ HR 9 april 2010, nr. 08/00218, NJ 2010/594, r.o. 3.6.1

⁵ HR 31 januari 2014, nr. 12/01314, ECLI:NL:HR:2014:145, r.o. 3.3.5, NTFR 2014-824,

⁶ Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 21 februari 2013, nr. 12/00271, V-N 2013/21.1.4, r.o. 4.8

⁷ Zie HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230 en daaraan voorafgaande uitspraken.

⁸ TC 13 juli 1965, nr. 9832 O, BNB 1966/93

⁹ HR 19 december 1979, nr. 18 830, V-N 1980, blz. 166: "... dat het Hof echter heeft geoordeeld dat de omstandigheid dat beide vennootschappen behoren tot een groep van vennootschappen waarin leden van twee families aandeelhouders zijn niet eraan afdoet dat beide vennootschappen als afzonderlijke ondernemers in de zin van de omzetbelastingwetgeving dienen te worden aangemerkt, welk oordeel kennelijk aldus moet worden verstaan dat het Hof, nu niet gesteld is dat de beide families ten aanzien van beide vennootschappen als een groep samenwerken, enkel uit de voornoemde, door belanghebbende ten dele betwiste, feiten niet een zodanige financiële verbondenheid van beide vennootschappen heeft kunnen afleiden als voor het aannemen van een fiscale eenheid vereist is;



van het huwelijksvermogensrecht. Het leerstuk van de samenwerkende groep is echter niet eerder beoordeeld in een situatie waar de juridische (stemrechten) en economische (winstrechten) eigendom van aandelen in verschillende handen zijn, zoals in de onderhavige situatie. Het is onduidelijk of in dergelijke omstandigheden van een voor de financiële verwevenheid relevante samenwerkende groep sprake kan zijn en welke kaders bij de beoordeling daarvan dienen te worden gehanteerd.

De kennisgroep is van mening dat X en Y in de gegeven omstandigheden voor de toetsing van de financiële verwevenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet OB in ieder geval niet kunnen worden aangemerkt als samenwerkende groep. In de casus zijn namelijk geen aanknopingspunten te vinden om te concluderen dat de zeggenschap in Maatschap Z en XY door X en Y als een eenheid wordt uitgeoefend.



Bijlage bij 14-209-0024: Belangrijkste passages uit de vakliteratuur genoemd in noot 3.

(par 29) p. 491 - Een aandeel omvat - naast een plicht voor de aandeelhouder tot volstorting ervan; zie § 32.1-2 - een door de aandeelhouder jegens de vennootschap uit te oefenen recht van eigen aard, dat in beginsel overdraagbaar is (het aandeel valt in het vermogen van de aandeelhouder) en dat kan worden gebracht onder het begrip 'vermogensrecht' in art. 3:6 BW en het begrip 'goed' in art. 3:1 BW; in beginsel is voornoemd recht (van aandeel) onder te verdelen in bepaalde financiële rechten en bepaalde - ondersteunende - zeggenschapsrechten die onderling samenhangen [...]

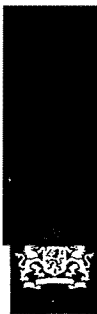
(par 30) p. 509 - Het is, zonder een daartoe strekkende statutaire bepaling, niet noodzakelijk dat bij uitgifte van een aandeel op naam een fysiek bewijsstuk van dat aandeel wordt afgegeven; het kan wel, bij een NV of BV. De afgifte van een dergelijk bewijs is geen constitutief vereiste voor het ontstaan van aandeelhouderschap en de daaruit voortvloeiende rechtsverhouding tussen de aandeelhouder en de vennootschap. Een dergelijk bewijs kwalificeert als een onderhandse akte, die door de vennootschap is ondertekend en tussen de vennootschap en de aandeelhouder dwingend bewijs oplevert - behoudens tegenbewijs - van hetgeen in de akte is verklaard, waaronder het aandeelhouderschap (art. 157 lid 2 Rv.). Het aandeelhouderschap bestaat evenwel ook zonder het bewijs van aandeel.

(par 31) p. 541 en 542 - De houder van een aandeel op naam of aan toonder staat, in die hoedanigheid (dus: als aandeelhouder), in een specifieke rechtsverhouding tot de NV of de BV waarin dat aandeel wordt gehouden. Deze rechtsverhouding, die van eigen rechtspersoonrechtelijke aard is en wel wordt geduid als een 'lidmaatschapsverhouding', brengt voor de vennootschap en de aandeelhouder over en weer zowel rechten als plichten mee en wordt - mede - beheerst door de maatstaven van redelijkheid en billijkheid.

Aan de aandeelhouder komen in beginsel toe (i) bepaalde financiële rechten (met name op een aandeel in de winst/reserves en het liquidatiesaldo, zo daarvan sprake is) én (ii) bepaalde zeggenschapsrechten (met name op deelname aan vergaderingen en het daarin - doen - uitbrengen van stemmen). Zie § 21, § 33.1 en § 44-45.1. Daarnaast kan de aandeelhouder in beginsel aanspraak maken op naleving van de wet, de statuten, de reglementen en de besluiten van de vennootschap, door andere - op grond van wet en statuten - betrokkenen bij de organisatie van de vennootschap. Zie § 8 en § 11-12.

(par 34) p. 626 - Het besluit tot aandelenuitgifte door het daartoe bevoegde orgaan van de vennootschap dient te worden onderscheiden van de daarop volgende uitgifte van de aandelen door de vennootschap, waardoor de aandelen ontstaan en waarbij de vennootschap in beginsel wordt vertegenwoordigd door haar bestuur (vgl. art. 2:96 lid 3-4 en 2:97 BW). Zie § 18.1. De uitgifte geschiedt doordat de aandelen worden 'geplaatst' bij gegadigden, die op hun beurt deze aandelen 'nemen' en daarop (vol)storten in geld en/of natura. Zie § 32.1-2. Het besluit tot aandelenuitgifte is een eenzijdige rechtshandeling. De eigenlijke aandelenuitgifte, het proces van 'plaatsen en nemen', is een meerzijdige rechtshandeling gebaseerd op een plaatsingsovereenkomst (die weer tot stand komt door het proces van aanbod en aanvaarding daarvan).

(par 46) p. 853 en 854 - Ongeclausuleerde rechten zijn rechten die aan iedere aandeelhouder toekomen, ongeacht de omvang van het door hem gehouden aandelenbelang binnen het geplaatst kapitaal. Hiertoe behoren in het bijzonder de volgende rechten. [...] Bijwonen van AvA; vergaderrecht en stemrecht. Het recht om in persoon of bij schriftelijk gevolmachtigde (i) de AvA bij te wonen, (ii) daarin het woord te voeren en (iii) daarin - mits aan de aandelen stemrecht verbonden is - het stemrecht uit te oefenen (art. 2:117-118/227-228 BW).



Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen

VERTROUWELIJK

17-209-0018 FE financiële verwevenheid vof & stemovereenkomst

1 Casus

- 1.1. X BV, Y BV en Z BV zijn ieder voor 1/3-deel aandeelhouder van BV 1 en BV 2. Het betreft gewone aandelen, dus inclusief stemrecht (één stem per aandeel) in de algemene vergadering van aandeelhouders (hierna: de AVA). BV 1 verricht uitsluitend btw-vrijgestelde prestaties. BV 2 verricht alleen btw-belaste prestaties.
- 1.2. In het kader van de structurering van hun samenwerking zijn X BV, Y BV en Z BV (hierna ook wel: de drie firmanten) een vennootschap onder firma (hierna: de vof) aangegaan. De vof kwalificeert niet als ondernemer.
- 1.3. In de vennootschapsovereenkomst van de vof is vastgelegd dat de drie firmanten de economische eigendom van alle aandelen in BV 1 en BV 2 inbrengen in het vermogen van de vof. De juridische eigendom van de aandelen en de daaraan gekoppelde zeggenschapsrechten, inclusief het stemrecht in de AVA, blijven bij de firmanten achter.

Belastingdienst
Directie Vaktechniek
Kennisgroep Omzetbelasting
Algemeen

Contactpersoon

Secretaris

T

Adviesnummer
17-209-0018

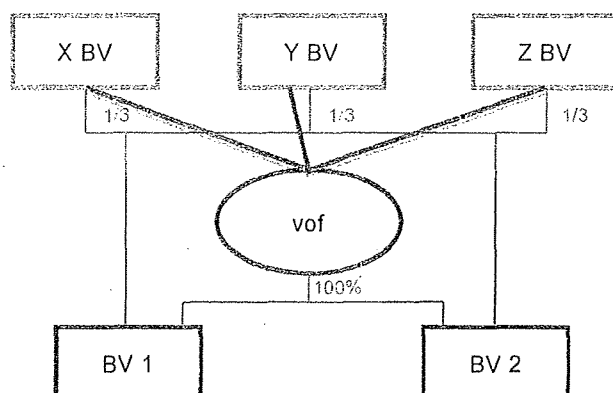
Datum vaststelling
25 september 2018

Vastgesteld door

Voorzitter

Kopie aan
Lavaco's omzetbelasting

Bijlagen



VERTROUWELIJK



- 1.4. In de vennootschapsovereenkomst van de vof van 10 november 2014 zijn onder andere de onderstaande voorwaarden opgenomen:
"Voor volgende besluiten van de directie van BV 1 en BV 2 geldt dat altijd goedkeuring vereist is van minimaal 2/3 meerderheid van de firmanten in het firmantenoverleg (optredend als AVA):
- *Verkrijgen, bezwaren, vervreemden, huren en verhuren van onroerende zaken en van andere registergoederen;*
 - *Overdragen tot zekerheid of bezwaren van roerende lichamelijke of onlichamelijke zaken;*
 - *Aangaan van geldleningen ten laste van de vennootschappen, met uitzondering van bedragen tot het kredietplafond afgesproken met de huisbankier;*
 - *Aanstellen van personeel, of het ontslaan van personeel anders dan op staande voet;*
 - *Vestiging en opheffing van kantoren of filialen;*
 - *Verkrijgen, bezwaren en vervreemden van rechten van industriële en intellectuele eigendom, waaronder begrepen het verlenen en verkrijgen van licenties en sublicenties;*
 - *Voor het aangaan van financiële verplichtingen groter dan € 10.000;*
 - *Voor rechtshandelingen welke niet behoren tot de gewone werkzaamheden van vennootschappen;"*
- 1.5. BV 1 en BV 2 dienden een verzoek in om als één ondernemer (een fiscale eenheid) in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) te worden aangemerkt.
- 1.6. In lijn met het bindend advies van de Kennisgroep¹ wees de inspecteur dit verzoek fiscale eenheid af omdat ook na het aangaan van de vennootschapsovereenkomst de firmanten X BV, Y BV en Z BV ieder afzonderlijk de juridische eigendom en de daarmee verbonden zeggenschap van hun eigen aandelen (33 1/3 % van alle aandelen) hadden behouden.
- 1.7. In reactie op deze afwijzing maakten de drie firmanten in aanvulling op de vennootschapsovereenkomst nadere afspraken over het uitoefenen van het stemrecht in de AVA van BV 1 en BV 2 (hierna: stemovereenkomst). Het doel van deze stemovereenkomst is het bevorderen van eenheid van beleid, bestuur en besluitvorming in BV 1 en BV 2.
- 1.8. In de door de drie firmanten gesloten stemovereenkomst is bepaald:
*"In het firmantenoverleg van de VOF vindt de besluitvorming plaats tussen de respectievelijke firmanten (X BV, Y BV en Z BV). Hiertoe oefenen de respectievelijke firmanten hun stemrecht in B.V. 1 en B.V. 2 alsdan uit, als zijnde de AVA van laatstgenoemde vennootschappen. Buiten het firmantenoverleg van de VOF vindt geen andere AVA plaats en worden evenmin andere besluiten voorbereid/genomen.
Voor volgende besluiten van de directie van BV 1 en BV 2 geldt dat altijd goedkeuring vereist is van minimaal 2/3 meerderheid van de firmanten in het firmantenoverleg (optredend als AVA):*

¹ Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen van 14 januari 2014, nr. 14-209-0024



- *Uitgifte van aandelen van de besloten vennootschappen;*
- *Verkoop activa/passiva van de onderneming.*”

- 1.9. In de door de drie firmanten gesloten stemovereenkomst is verder niets geregeld over de zeggenschapsrechten van de aandeelhouders noch over een plicht om mee te werken aan de overdracht van de eigendomsrechten van de aandelen aan een eventuele koper.
- 1.10 De vof oefent geen andere activiteiten uit dan hiervoor beschreven.

2. Vragen

- 2.1. Resulteren de door de drie firmanten gesloten vennootschapsovereenkomst en stemovereenkomst erin dat BV 1 en BV 2 financieel verweven zijn in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet OB?
- 2.2. Vormen de drie firmanten (X BV, Y BV en Z BV) een voldoende samenwerkende groep waardoor sprake is van de financiële verwevenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet OB tussen BV 1 en BV 2?

3. Antwoorden

- 3.1. Nee, de door de drie firmanten gesloten vennootschapsovereenkomst en stemovereenkomst resulteren er niet in dat BV 1 en BV 2 financieel verweven zijn in de zin van artikel 7, lid 4 Wet OB.

De zeggenschapsrechten die aan de aandelen zijn verbonden en de zeggenschap over de aandelen zelf kunnen niet worden overgedragen aan de vof. De vof is immers geen (rechts)persoon en daarom blijft de zeggenschap van en over de aandelen bij de firmanten achter.

- 3.2. Nee, de drie firmanten (X BV, Y BV en Z BV) vormen niet een voldoende samenwerkende groep. Daardoor is geen sprake van financiële verwevenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet OB tussen BV 1 en BV 2.

Van een samenwerkende groep aandeelhouders waardoor financiële verwevenheid wordt bereikt, is volgens de Kennisgroep alleen sprake als de aandeelhouders gezamenlijk eigenaar zijn van meer dan 50% van de aandelen (mede-eigendom) of als alle zeggenschap van en over de aandelen (inclusief de beschikkingsmacht over de eigendomsrechten) toekomt aan de samenwerkende groep.

4. Beschouwing

4.1. Vraag 1: geen financiële verwevenheid door de vennootschapsovereenkomst en de stemovereenkomst

- 4.1.1. Op grond van artikel 7, lid 4, Wet OB kunnen natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) onder bepaalde voorwaarden als één ondernemer worden aangemerkt. Een van de voorwaarden is dat de betreffende personen en/of lichamen in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen. In de voorliggende casus staat de vraag centraal of BV 1 en BV 2 voldoen aan het vereiste van



financiële verwevenheid.

4.1.2. De Hoge Raad heeft in verschillende arresten geoordeeld over de financiële verwevenheid. Hieronder komen de drie voor deze casus relevante arresten kort aan de orde.

- In 1989 stelde de Hoge Raad vast²:

"4.5 Voor verwevenheid in financieel opzicht geldt de voorwaarde dat ten minste de meerderheid van de aandelen in elk van de vennootschappen - daaronder begrepen de zeggenschap - middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is. (...)"

De voorgelegde casus betrof één aandeelhouder die alle aandelen in volledige eigendom had.

- In 2003 stelde de Hoge Raad³:

"3.3. Dit oordeel wordt in de middelen terecht bestreden. Nu de meerderheid van de aandelen XA N.V. niet in handen is van belanghebbende, is niet voldaan aan de in het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1989, nr. 25068, BNB 1989/112, geformuleerde voorwaarde voor de aanwezigheid van een financiële verwevenheid in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet. Dat belanghebbende voor het niet in haar handen zijnde gedeelte van de aandelen XA N.V. het risico loopt ten aanzien van de bedrijfsresultaten van XA N.V. doet daaraan niet af, nu zij niet over de aan die aandelen verbonden zeggenschap beschikte. Ook de overige door het Hof in aanmerking genomen omstandigheden rechtvaardigen niet van de bedoelde eis af te wijken."

In de voorgelegde casus bezat de aandeelhouder een fractie minder dan 50% van alle aandelen in volledige eigendom.

- In 2014 oordeelde de Hoge Raad⁴:

"3.3.5 In gevallen waarin de ene vennootschap niet de aandelen van de andere vennootschap houdt, maar slechts tegenover deze aandelen uitgegeven certificaten zonder stemrecht in de (andere) vennootschap, wordt in het algemeen niet voldaan aan de hiervoor in 3.3.4 bedoelde voorwaarde. In het onderhavige geval moet op deze algemene regel echter een uitzondering worden gemaakt en worden [X1] en [X2] geacht in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet in financieel opzicht verweven te zijn gebleven, aangezien [X1] krachtens het bezit van de door Stak [C] uitgegeven certificaten van aandelen indirect alle inkomsten van een aandeelhouder geniet, en voorts haar enig bestuurder [A] doordat deze tevens enig bestuurder is van Stak [C] feitelijk ook de aan de aandelen [X2] verbonden zeggenschap uitoefent. Op grond hiervan faalt middel II."

De voorgelegde casus betrof één aandeelhouder die alle (gecertificeerde) aandelen bezat, in welk geval de Hoge Raad besliste dat toch sprake was van financiële verwevenheid.

² HR 22 februari 1989, nr. 25068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993

³ HR 14 februari 2003, nr. 38238, ECLI:NL:HR:2003:AF4532

⁴ HR 31 januari 2014, nr. 12/01314, ECLI:NL:HR:2014:145



- 4.1.3. De Kennisgroep leidt uit deze jurisprudentie af dat de Hoge Raad de voorwaarde van financiële verwevenheid in het algemeen strikt benadert. Voor financiële verwevenheid moet de aandeelhouder:
- meer dan 50% van de aandelen in eigendom hebben ("in handen zijn"), en
 - de volledige zeggenschapsrechten die bij die aandelen behoren, bezitten.
- 4.1.4. Om vast te stellen wat de volledige zeggenschapsrechten inhouden, moet het Burgerlijk Wetboek worden geraadpleegd. Volgens het Burgerlijk Wetboek⁵ zijn aan volle eigendom ten aanzien van de aandelen in een rechtspersoon de volgende zeggenschapsrechten verbonden:
- Stemrecht op de algemene vergadering van aandeelhouders⁶
 - Recht op voorkeur bij uitgifte nieuwe aandelen⁷.
- 4.1.5. Het stemrecht op de AVA is een essentieel onderdeel van de zeggenschapsrechten. Het stemrecht is verbonden aan de juridische eigendom van de aandelen. De Kennisgroep merkt hierbij op dat de statuten kunnen bepalen dat de aan de aandelen verbonden zeggenschapsrechten, zoals het stemrecht in de algemene vergadering, voor bepaalde aandelen beperkt is. Wanneer het stemrecht ontbreekt, is bij dergelijke aandelen per definitie niet voldaan aan de financiële verwevenheid.
- 4.1.6. De Kennisgroep begrijpt de in 4.1.2 en 4.1.3. besproken jurisprudentie van de Hoge Raad aldus, dat de Hoge Raad voor de financiële verwevenheid vereist dat het aandeelhouderschap in beginsel dient te bestaan uit de volle eigendomsrechten van de aandelen.
- 4.1.7. Aan het vereiste dat de volle eigendom van de meerderheid van de aandelen in bezit is van één aandeelhouder wordt niet voldaan als de aandeelhouders enkel samenwerken in een vof. Een vof kan met name niet de juridische eigendom noch het daaraan verbonden stemrecht verwerven. Een vof is immers geen rechtspersoon en kan daarom nooit de volle eigendom van de aandelen hebben. Een vof kan om dezelfde reden ook niet gemachtigd worden om het stemrecht namens de aandeelhouders uit te oefenen.
- 4.1.8. In 2009 heeft de Hoge Raad in een geschil over de financiële verwevenheid tussen stichtingen evenwel bepaald dat voor lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben, geen verdergaande mate van financiële verwevenheid geëist mag worden dan voor aandelenvennootschappen (hierna "stichtingenarrest").⁸ Volgens artikel 2, eerste lid 1, letter b AWR, worden onder 'lichamen' niet alleen stichtingen, maar ook maat- en vennootschappen begrepen, zoals een vof.

⁵ Boek 2: inzake rechtspersonen

⁶ Artikel 2:228, lid 1 BW

⁷ Artikel 2:206a, lid 1 BW

⁸ HR 26 juni 2009, nr. 43872/1, ECLI:NL:HR:2009:BF0401, r.o. 4.6



4.1.9. Volgens de Kennisgroep zou een vof daarom financieel verweven kunnen zijn met een ander lichaam zonder in aandelen verdeeld kapitaal, indien die vof materieel gelijke bevoegdheden zou hebben als een aandelenvennootschap met een meerderheidsbelang in een ander lichaam.

4.2. Toepassing van de uit de jurisprudentie voortvloeiende regels op de onderhavige casus

4.2.1. Het stichtingen-arrest van de Hoge Raad uit 2009 kan volgens de kennisgroep in dit geval geen toepassing vinden, want de voorgelegde casus betreft in feite de toetsing van de financiële verwevenheid tussen lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal (namelijk met BV 1 en BV 2). De onderhavige casus ziet dus niet, zoals wel het geval was in het stichtingen-arrest, op een financiële verwevenheid tussen lichamen zonder een aandelen verdeeld kapitaal. Met andere woorden: het enkele tussenplaatsen van een vof om de financiële verwevenheid tussen meerdere BV's te bewerkstelligen, resulteert er volgens de kennisgroep niet in dat de door de Hoge Raad in het stichtingen-arrest geformuleerde toets van financiële verwevenheid kan worden gebruikt voor de vaststelling of ten aanzien van die BV's is voldaan aan de financiële verwevenheid.

4.2.2. De vof zal nooit de volledige eigendom van de aandelen kunnen verwerven. Alleen natuurlijke personen en rechtspersonen kunnen zelfstandig drager zijn van rechten en verplichtingen⁹, en dientengevolge de volle eigendom van aandelen¹⁰ bezitten. De vof (een samenwerking zonder rechtspersoonlijkheid) kan dus nooit voldoen aan de eis dat zij de volledige zeggenschapsrechten bezit die bij aandelen horen, zie 4.1.3 hier voor. Vanwege dit gebrek, is niet voldaan aan de financiële verwevenheid.

4.3. Vraag 2: aandeelhouders kwalificeren niet als een 'voldoende samenwerkende groep'

4.3.1. De Hoge Raad heeft zich slechts één keer expliciet uitgelaten over de samenwerkende groep aandeelhouders.¹¹ De HR oordeelde (onderstreping door de Kennisgroep):

"(...) dat het Hof echter heeft geoordeeld dat de omstandigheid dat beide vennootschappen behoren tot een groep van vennootschappen waarin leden van twee families aandeelhouders zijn niet eraan afdoet dat beide vennootschappen als afzonderlijke ondernemers in de zin van de omzetbelastingwetgeving dienen te worden aangemerkt, welk oordeel kennelijk aldus moet worden verstaan dat het Hof, nu niet gesteld is dat

⁹ Artikel 2:5 BW bepaalt: "Een rechtspersoon staat wat het vermogensrecht betreft, met een natuurlijk persoon gelijk, tenzij uit de wet het tegendeel voortvloeit." Over dit artikel wordt op blz. 7, Studiereeks Burgerlijk Recht, vierde druk 2016 het volgende opgemerkt: "(...) In art. 2:5 BW wordt de nadruk op de rechtssubjectiviteit van de rechtspersoon gelegd: in het vermogensrecht zijn rechtspersonen, voor zover de wet niet anders bepaalt, zelfstandig drager van rechten en verplichtingen."

¹⁰ Zie artikel 5:1, lid 1 BW waarin is bepaald: "Eigendom is het meest omvattende recht dat een persoon op een zaak kan hebben."

¹¹ HR 9 december 1979, nr. 18 830, V-N 1980, blz. 166:



de beide families ten aanzien van beide vennootschappen als een groep samenwerken, enkel uit de voornoemde, door belanghebbende ten dele betwiste, feiten niet een zodanige financiële verbondenheid van beide vennootschappen heeft kunnen afleiden als voor het aannemen van een fiscale eenheid vereist is; (...)”.

- 4.3.2. De HR gaf in dit arrest alleen de mogelijkheid aan dat van financiële verwevenheid sprake kan zijn door het bestaan van een samenwerkende groep aandeelhouders. Welke eisen aan die samenwerking moeten worden gesteld, blijkt niet uit het arrest. Ook in de nadien verschenen jurisprudentie¹² zijn geen heldere aanwijzingen te vinden aan welke eisen de samenwerking tussen de groep aandeelhouders moet voldoen om een samenwerkende groep vast te kunnen stellen. Het is dus onduidelijk in welke omstandigheden van een voor de financiële verwevenheid relevante samenwerkende groep sprake kan zijn en welke kaders bij de beoordeling daarvan moeten worden gehanteerd.
- 4.3.3. De door de Hoge Raad geïntroduceerde ‘samenwerkende groep’ lijkt onder andere noodzakelijk om een fiscale eenheid te kunnen handhaven in gevallen waar de zeggenschap civielrechtelijk over meerdere personen wordt verdeeld maar de feitelijke zeggenschap met dezelfde eenduidige achterliggende wil wordt uitgeoefend als vóór of zonder een verdeling van de aandelen het geval was. Daarbij kan men denken aan situaties waarbij de onverdeelde eigendom van de aandelen bij twee verschillende personen komt te liggen op basis van het huwelijksvermogensrecht.
- 4.3.4. Het al dan niet aanwezig zijn van ‘een samenwerkende groep’ is nog niet beoordeeld in een situatie waar de juridische en economische eigendom van aandelen in verschillende handen zijn, zoals in de onderhavige situatie.
- 4.3.5. Volgens de Kennisgroep zou van een voor de financiële verwevenheid relevante samenwerkende groep aandeelhouders sprake kunnen zijn, indien de aandelen en de bijbehorende zeggenschapsrechten weliswaar in handen zijn van verschillende personen, doch de onderlinge verhoudingen tussen deze personen zodanig zijn dat zij ten aanzien van de betreffende aandelenvennootschappen als een eenheid samenwerken.
- 4.3.6. De Kennisgroep is van mening dat de firmanten X BV, Y BV en Z BV in de omstandigheden van de onderhavige casus voor de toetsing van de financiële verwevenheid in de zin van artikel 7, lid 4, Wet OB in ieder geval niet kunnen worden aangemerkt als samenwerkende groep. Het enkele feit dat de firmanten hun stemrecht uitoefenen in het firmantenoverleg, betekent niet dat de drie firmanten als een samenwerkende groep kunnen worden aangemerkt. De drie firmanten van de vof zijn en blijven drie afzonderlijke rechtspersonen, die ieder 1/3 deel van de stemrechten hebben en in wisselende samenstelling tot een meerderheid kunnen komen. Er is geen sprake van zodanige onderlinge verhoudingen tussen deze rechtspersonen dat zij ten

¹² Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 21 februari 2013, nr. 12/00271 en HR 22 april 2005, nr. 38 659, ECLI:NL:HR:2005:AT4477 en daaraan voorafgaande uitspraken.



aanzien van de vennootschappen waarin zij aandelen houden, als een eenheid samenwerken.

- 4.3.7. Om te kunnen concluderen dat er sprake is van een groep (rechts)personen waarbij de onderlinge verhoudingen dusdanig zijn dat zij ten aanzien van de vennootschappen waarin zij aandelen houden als een eenheid samenwerken, moet er sprake zijn van een in rechte afdwingbare band die verplicht dat de zeggenschap in de betreffende vennootschappen niet (meer) door de individuele aandeelhouder wordt en kan worden uitgeoefend, maar door de groep als eenheid wordt en zal worden uitgeoefend.
- 4.3.8. Gelet op het feit dat in de jurisprudentie verder geen invulling is gegeven aan de 'voldoende samenwerkende groep', gaat de Kennisgroep er vanuit dat van een dergelijke onderlinge verhouding slechts sprake kan zijn, als de onverdeelde eigendom in de aandelen bij de vennootschappen gezamenlijk komt te liggen en de vennootschappen de aandelen dus in gemeenschappelijk eigendom houden (zie ook 4.1.12 hiervoor). In de onderhavige casus is dat niet het geval. De Kennisgroep constateert dat dan geen sprake is van een samenwerkende groep.