

Reactie internetconsultatie ‘Aanpassing splitsingsvrijstelling’

Amsterdam, 6 mei 2024

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna ‘de NOB’) heeft met belangstelling kennisgenomen van de ter consultatie gebrachte wijziging van artikel 5c Uitvoeringsbesluit Belastingen van rechtsverkeer (hierna ‘UB BRV’) en maakt graag gebruik van de mogelijkheid te reageren op de internetconsultatie.

In onderdeel 1 geeft de NOB algemeen commentaar op de inhoud van het concept, in onderdeel 2 geeft de NOB technisch (artikelsgewijs) commentaar op het concept en tot slot maakt de NOB in onderdeel 3 nog een slotopmerking.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van kwalitatieve wetgeving ten behoeve van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring. De NOB heeft daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



1. Algemeen commentaar

Aanleiding wijziging

De aanpassing van de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting is voor het eerst genoemd bij de publicatie van de Voorjaarsnota 2023 als onderdeel van ‘opmerkelijke belastingconstructies’. De NOB merkt op dat de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting beoogt om de verkrijging van onroerende zaken bij splitsing niet te belasten met overdrachtsbelasting. Teneinde misbruik te voorkomen, is in het huidige artikel 5c UB BRV een antimisbruikvoorbehoud opgenomen, waarvoor de wetgever expliciet aansluiting heeft willen zoeken bij het antimisbruikvoorbehoud zoals dat onder meer is neergelegd in de fiscale Unierechtelijke Fusierichtlijn.¹ Hoe de toepassing van de splitsingsvrijstelling binnen deze kaders kan worden geduid als een ‘opmerkelijke belastingconstructie’ waarmee niet zou worden gehandeld naar de geest van de wet is onduidelijk. De NOB zou daar graag een toelichting op zien.

De aanpak van de opmerkelijke belastingconstructies en negatief geëvalueerde fiscale regelingen geeft volgens de aldaar gegeven toelichting invulling aan een taakstellende opdracht uit de Miljoenennota 2023. Deze aanpak dient volgens de Voorjaarsnota 2023 structureel 550 miljoen euro per jaar op te brengen. De consultatie van de wijziging van artikel 5c UB BRV bevat geen toelichting op de verwachte budgettaire opbrengst. De NOB vraagt zich dan ook af of nader kan worden geconcretiseerd hoeveel overdrachtsbelasting het aanpakken van het kennelijk onbedoelde gebruik van de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting zou opleveren.

Overdrachtsbelasting als knelpunt voor herstructureringen en innovaties

De voorgestelde Nota van Toelichting wijst erop dat relatief veel gebruik wordt gemaakt van de splitsingsvrijstelling ten opzichte van de andere ondernemingsvrijstellingen. Dit zou veroorzaakt worden door de relatief soepele voorwaarden van de regeling. Daarmee lijkt te worden geïmpliceerd dat die voorwaarden reeds daarom strenger zouden moeten worden. De NOB merkt op dat het feit dat relatief veel van een regeling gebruik wordt gemaakt geen indicatie hoeft te zijn dat die regeling te makkelijk toegankelijk is, maar juist het bewijs kan zijn dat een regeling in de praktijk doet wat de regeling beoogt te doen. De NOB voegt hieraan toe dat de juridische (af)splitsing civielrechtelijk is uitgegroeid tot hét instrument voor ondernemingen om hun bedrijfsstructuur op een eenvoudige wijze te herstructureren en te rationaliseren naar een niet-fiscaal gemotiveerd einddoel. Dat de overdrachtsbelasting daarin geen belemmering zou mogen zijn, blijkt uit de bedoeling van de wetgever.

¹ Besluit van 15 december 2005, Stb. 2005, nr. 688.





De NOB signaleert echter tegelijkertijd dat de overdrachtsbelasting in de praktijk een steeds groter knelpunt is geworden voor de innovatie en herstructurering of rationalisering van ondernemingen. Door de toename van de overdrachtsbelastingdruk bij verschuivingen van onroerende zaken (huidig tarief: 10,4%) en een toepassing van vrijstellingen in de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst op een wijze die regelmatig haaks staat op de jurisprudentie van de Hoge Raad, komen ondernemers klem te zitten in een bedrijfsstructuur die niet langer geschikt is voor hun bedrijfsvoering. De betrokken ondernemer kan zijn bedrijf in die gevallen niet reorganiseren zonder heffing van overdrachtsbelasting en heeft, figuurlijk gesproken, een veel te krappe of te ruime jas aan. Het voorstel om de splitsingsvrijstelling verder in te perken zal naar verwachting de bredere aanwending van de splitsing als instrument voor herstructurering en ontwikkeling voor ondernemingen inperken. Dit komt het Nederlandse bedrijfsleven niet ten goede.

Rechtsbescherming van de burger

De voorgestelde Nota van Toelichting signaleert uitvoeringsknelpunten bij toepassing van de splitsingsvrijstelling wat betreft de handhaving van, toezicht op en in het vooroverleg met belastingplichtigen. De NOB voegt hieraan toe dat de doorlooptijd om zekerheid van de Belastingdienst te krijgen op de toepassing van de splitsingsvrijstelling momenteel bijzonder lang is. Dit komt mogelijk niet zozeer doordat er ook veel van de vrijstelling gebruik wordt gemaakt, maar met name doordat de Belastingdienst in de uitvoeringspraktijk onduidelijke, maar ook van jurisprudentie afwijkende toetsingskaders hanteert bij de beoordeling of de splitsingsvrijstelling geldt. Belastingplichtigen zijn daarmee in de praktijk regelmatig aan onduidelijk beleid of de willekeur van de inspecteur overgeleverd, terwijl in consistente jurisprudentie de kaders voor toepassing van de vrijstelling helder zijn neergelegd. Door het ontbreken van toereikende rechtsmiddelen zien belastingplichtigen in voorkomende gevallen vervolgens geheel af van een splitsing als de inspecteur in het vooroverleg afwijzend oordeelt, ook als dit oordeel niet in lijn is met jurisprudentie.² Daarmee zit de overdrachtsbelasting het goed functioneren van ondernemingen in deze gevallen in de weg. Naar de mening van de NOB zouden de voornoemde knelpunten derhalve evengoed worden weggenomen als in de uitvoeringspraktijk meer aansluiting wordt gezocht bij de jurisprudentie en bij de faciliteiten en antimisbruikbepalingen voor reorganisaties in andere belastingmiddelen.

De NOB merkt op dat de voorgestelde wijziging van de splitsingsvrijstelling hiernaast geen oog lijkt te hebben voor de rechtspositie van de belastingplichtige en diens rechtsbescherming.

² Zie onder meer Hoge Raad 14 januari 2022, nr. 21/01170, ECLI:NL:HR:2022:17; Gerechtshof 's-Hertogenbosch 4 mei 2022, nr. 20/00795, ECLI:NL:GHSHE:2022:1477 en Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 3 januari 2023, nr. 21/01591, ECLI:NL:GHARL:2023:6.





De NOB stelt voor om, conform de splitsingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969, de beslissing van de inspecteur over de toepassing van de splitsingsvrijstelling op een voorgenomen splitsing als een voor bezwaar vatbare beschikking aan te merken en bovendien, wanneer deze beschikking niet tijdig wordt afgegeven, het niet tijdig nemen van de beslissing als een (afwijzende) beschikking aan te merken. De belastingplichtige krijgt hierdoor de mogelijkheid om beroep in te stellen bij de rechtbank tegen afwijzende of niet-tijdige beslissingen van inspecteurs.

Delegatiekader

Artikel 5c UB BRV geeft invulling aan de voorwaarden op grond waarvan een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling uit artikel 15 lid 1 onderdeel h WBR. De uitbreiding van dit wetsartikel in 1998 met de 'splitsing' is destijds door de Staatssecretaris van Financiën toegelicht, waarbij hij in de Nota naar aanleiding van het verslag is ingegaan op de voorwaarden die daarbij door hem zullen worden gesteld in de AMvB (NV, *Kamerstukken II 1997/98*, 25 709, nr. 5). In deze Nota naar aanleiding van het verslag merkt hij op dat de voorwaarden voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting gelijk zullen zijn aan de voorwaarden voor de doorschuiffaciliteit in de Wet Vpb 1969. Daarbij is ook genoemd dat als voorwaarde wordt gesteld dat in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag moeten liggen aan de splitsing. Met ingang van 2001 is deze zakelijkheidseis in de splitsingsfaciliteit in de Wet Vpb 1969 vervangen door de antimisbruikbepaling zoals die nu nog steeds geldt (artikel 14a lid 6 Wet Vpb 1969). De splitsing mag niet in overwegende mate zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, welke misbruiktoets een implementatie is van het verbod op rechtsmisbruik onder primair Unierecht en het misbruikvoorbehoud in de Unierechtelijke Fusierichtlijn. In lijn met de zojuist aangehaalde wetsgeschiedenis (gelijke voorwaarden) is vervolgens de splitsingsvrijstelling van artikel 5c UB BRV aangepast. Zie het Besluit van 15 december 2005, Stb. 2005, 688. Op pagina 8 is onder meer het volgende opgemerkt:

“Het eerste lid van artikel 5c is vervangen door een tekst die aansluit bij de tekst van artikel 14a, zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Daarmee is bereikt dat er geen misverstand over kan bestaan dat de reikwijdte van deze bepalingen identiek is. Omdat de reikwijdte identiek is, geldt dit ook met betrekking tot de situaties waarin de vrijstelling wordt teruggenomen. Dit is het geval indien de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Bij deze toets gelden voor beide belastingen dezelfde afwegingen.”

In de ter consultatie voorliggende wijziging wordt de koppeling met de Wet Vpb 1969 en de daarin opgenomen antimisbruikbepaling losgelaten. De NOB vraagt zich af of het delegatiekader hiermee niet wordt overschreden.





Unierechtelijke aspecten

De NOB vraagt zich af of meer situaties bekend zijn waarin een nationale wetgever in zuiver binnenlandse situaties, na eerst zich te hebben geconformeerd aan een terrein in het Unierecht, ervoor kiest om van het Unierecht af te wijken. De NOB wijst erop dat inperkingen en verwijderingen van het Unierecht in zijn algemeenheid veelal op Unierechtelijke bezwaren stuiten. Een conformering aan het Unierecht voor regelingen waar het Unierecht in beginsel niet op van toepassing is, kan onder omstandigheden ook met zich brengen dat (de interpretatie van) het Unierecht voor die betreffende regeling wel dient te worden gevolgd. De vraag die opkomt is of het in die omstandigheden zonder meer mogelijk is ten aanzien van een regeling weer "van kleur te verschieten", zelfs als het een terrein betreft dat in beginsel niet door Unierecht werd bestreken. De NOB vraagt zich kortom af hoe het Unierechtelijke element in dit kader is meegewogen.

Datum inwerkingtreding en overgangsrecht

Uit de voorgenomen opname van de wijziging van de splitsingsvrijstelling in het Eindejaarsbesluit 2024 leidt de NOB af dat de wijziging mogelijk al per 1 januari 2025 in werking zal treden. In de praktijk spelen splitsingen vaak een rol bij ingrijpende herstructurerings- en reorganisatietrajecten die zich over meerdere jaren uitstrekken. Tussentijdse wijziging van de fiscale gevolgen van splitsingen dan wel van de kaders waarbinnen dergelijke splitsingen fiscaal neutraal kunnen plaatsvinden kunnen dergelijke lopende trajecten frustreren. Gelet op de ingrijpende voorgestelde wijziging van de splitsingsvrijstelling verzoekt de NOB om belastingplichtigen voldoende tijd te geven om met eventuele beperkende wijzigingen rekening te kunnen houden. Gedacht kan worden aan een inwerkingtreding van een wijziging op een tijdstip enige tijd na plaatsing van het besluit in het Staatsblad.

Voor de bepaling ten aanzien van de ruziesplitsing als bedoeld in lid 2 merkt de NOB op dat dit past in de huidige lijn van jurisprudentie. De NOB juicht deze verduidelijking in het besluit in het kader van de rechtszekerheid toe. De NOB verzoekt deze verduidelijking zo snel mogelijk in te voeren c.q. in de praktijk door de Belastingdienst al toe te passen. Naast de genoemde rechtszekerheid voor belastingplichtigen, zal dit ook veel (lopende) discussies en de uitvoeringslasten bij de Belastingdienst verminderen.

Uitvoeringslasten

In de voorgestelde Nota van Toelichting wordt opgemerkt dat de handhaving van, toezicht op en vooroverleg over de huidige invulling van de splitsingsvrijstelling resulteert in hoge uitvoeringslasten bij de Belastingdienst. De NOB verzoekt om een nadere analyse van de huidige uitvoeringslasten en is benieuwd of deze uitvoeringslasten zich ook (zouden) voordoen als de Belastingdienst in de uitvoeringspraktijk van de splitsingsvrijstelling zich meer zou laten leiden door het toepassingskader zoals ontwikkeld door het Hof van Justitie van de Europese Unie en de Hoge Raad.





De wijziging van de huidige splitsingsvrijstelling is volgens de voorgestelde Nota van Toelichting ook gestoeld op een (beoogde) vermindering van de uitvoeringslasten. De NOB is er niet van overtuigd dat deze beoogde vermindering in uitvoeringslasten bij de Belastingdienst of belastingplichtigen zal worden bereikt. Integendeel; de NOB verwacht juist hogere uitvoeringslasten als gevolg van de toename in interpretatiediscussies over toetsing van de ondernemingseis, de soortgelijk belangseis alsmede de aanhoudings- en voortzettingseis. Verwezen wordt ook naar vergelijkbare discussies die in de praktijk worden gevoerd bij toepassing van de bedrijfsopvolgingsregelingen in de SW 1956 en Wet IB 2001 omtrent het begrip “ondernemingsvermogen”, het starten van nieuwe bezitstermijnen en het al dan niet voldoen aan de voortzettingseis.

2. Artikelsgewijs (technisch) commentaar

Artikel 5c lid 1 UB BRV: hoofdregel

Ondernemingseis

De voorgestelde ondernemingseis sluit aan bij de bedrijfsfusievrijstelling van artikel 5a UB BRV. In het fiscale recht wordt zelfstandig invulling gegeven aan de inhoud van het begrip bedrijfsfusie en historisch is de ondernemingseis in de bedrijfsfusievrijstelling langs die route - ook Unierechtelijk - te verklaren. Voor splitsingen ligt dat evenwel anders, aangezien voor de vraag wat wordt verstaan onder een splitsing wordt aangesloten bij het civiele recht. In veel gevallen gaat het hierbij om het Nederlandse civiele recht. De NOB wijst erop dat voor het tot stand brengen van een rechtsgeldige splitsing volgens het Nederlandse civiele recht niet vereist is dat een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan onder algemene titel overgaat. Ook de omschrijvingen van de splitsingsvormen in artikel 160 ter van Richtlijn 2019/2121 vereisen niet dat een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan overgaat. De NOB acht het onwenselijk dat de reikwijdte van de splitsingsvrijstelling door de ondernemingseis wordt beperkt. Het gevolg van de ondernemingseis is namelijk dat niet iedere rechtsgeldig (civielrechtelijk) tot stand gekomen splitsing in aanmerking komt voor die vrijstelling. Volgens de NOB klemt dit te meer omdat ook splitsingen waarbij géén onderneming overgaat, op grond van bedrijfseconomische of andere niet-fiscale redenen wenselijk kunnen zijn en in het civiele recht en ook vanuit de Unierechtelijke Fusierichtlijn worden gefaciliteerd. De NOB wijst in dit verband bijvoorbeeld op splitsingen met het oog op betere mogelijkheden tot financiering, risico-beperking en de onder huidig recht gefaciliteerde splitsing in het licht van een reële bedrijfsopvolging. Dergelijke splitsingen zouden met een ondernemingstoets in verschillende situaties vermoedelijk niet meer mogelijk zijn zonder heffing van overdrachtsbelasting.

De voorgestelde splitsingsvrijstelling onderkent dat slechts in zeer beperkte mate met de afzonderlijke voorgestelde regels in artikel 5c lid 2 UB BRV voor splitsingen als bedoeld in artikel 2:334cc BW.





Dat is slechts een deeloplossing want ook in andere gevallen kan een splitsing bedrijfseconomisch of op grond van andere niet-fiscale overwegingen wenselijk zijn zonder dat daarbij een onderneming wordt verkregen door de verkrijgende rechtspersoon of rechtspersonen. De NOB wijst in dit kader op de volgende opmerking van de wetgever over de achtergrond van de fiscale begeleidingsregels voor splitsingen (MvT, *Kamerstukken II 1997/98, 25 709, nr. 3, p. 2*):

“Uitgangspunt voor een regeling inzake de fiscale begeleiding van de juridische splitsing en de juridische fusie dient te zijn dat een splitsing dan wel een fusie die is ingegeven door bedrijfseconomische overwegingen niet mag worden belemmerd door de fiscaliteit.”

Het is daarom niet goed verklaarbaar dat alleen bij splitsingen in de zin van 2:334cc BW de soortgelijk belangeis leidend is, terwijl deze toets ook bij andere splitsingsvormen goed als enig relevant toetsingskader zou kunnen dienen. De NOB meent dan ook dat de ondernemingseis ook bij overige splitsingen zou kunnen vervallen.

In het verlengde van de opmerkingen hiervoor, wijst de NOB erop dat aan de vrijstelling voor juridische fusies in artikel 5bis UB BRV geen ondernemingseis is verbonden. Gelet op de zojuist geciteerde achtergrond is dat begrijpelijk. Om de juridische fusievrijstelling te kunnen toepassen, is wel vereist dat wordt voldaan aan de hoofdzakelijkheidseis. Hoewel het ook ten aanzien van die vrijstelling niet wenselijk is dat de misbruiktoets uiteenloopt met de misbruiktoetsen in andere middelen, vraagt de NOB zich af of is overwogen om bij de vormgeving van de voorgestelde splitsingsvrijstelling aan te sluiten bij het begrip zakelijke overwegingen van de juridische fusievrijstelling? Ook op die manier is het mogelijk een loskoppeling van de Wet Vpb 1969 en de Unierechtelijke jurisprudentie tot stand te brengen, indien dat gewenst wordt.

De NOB is er zoals aangegeven voorts niet van overtuigd dat door de koppeling aan de ondernemingseis de beoogde vermindering in uitvoeringslast bij de Belastingdienst zal worden bereikt. Gelet op het voorgaande, verzoekt de NOB hierbij de ondernemingseis te schrappen.

Mocht de ondernemingseis niet geschrapt worden, dan vraagt de NOB aandacht voor het volgende. Hoewel over de uitleg van het begrip ‘onderneming’ uit de Wet IB 2001 een grote hoeveelheid jurisprudentie bestaat, doet de NOB de suggestie om enkele voorbeelden op te nemen over het begrip onderneming in dit kader in samenhang met vastgoed. De NOB verwacht in de praktijk onder meer discussie over de vraag of onroerende zaken onderdeel uitmaken van een (zelfstandig deel van) een onderneming. Voor de bedrijfsopvolgingsregelingen in de SW 1956 en de doorschuifregeling is er tot aan de wetwijzigingen van 2024 veel discussie geweest over de duiding van (gedeeltelijk) verhuurde onroerende zaken.





Tot aan het arrest HR 18 augustus 2023, nr. 22/04071, ECLI:NL:HR:2023:1054 is er bovendien discussie geweest over de toepassing van het Pottenbakkersarrest (HR 29 augustus 1997, nr. 32301, ECLI:NL:HR:1997:AA2251) dat is gewezen voor de Wet IB 1964. De NOB verzoekt om nadere toelichting op het inpassen van het Pottenbakkersarrest op de ondernemingseis bij de herziene splitsingsvrijstelling voor de overdrachtsbelasting. De NOB verzoekt voorts om toe te lichten hoe de ondernemingseis in de voorgestelde splitsingsvrijstelling zich verhoudt tot het begrip “meer dan normaal vermogensbeheer”. Ter beperking van de uitvoeringslasten geeft de NOB voorts in overweging om een doelmatigheidsmarge te hanteren bij de vaststelling van de omvang van een onderneming.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 25 februari 1981, nr. 19491, ECLI:NL:HR:1981:AW9729, in de context van de voormalige kapitaalsbelasting geoordeeld dat een inbreng van een 100%-aandelenbelang kwalificeerde als een zelfstandig onderdeel van een onderneming. De NOB verzoekt toe te lichten in welke gevallen de verkrijging van uitsluitend een pakket aandelen in een andere vennootschap in het kader van een splitsing is aan te merken als een zelfstandig onderdeel van een onderneming in de zin van het voorgestelde artikel 5c lid 1 UB BRV. Daarbij verzoekt de NOB ook aandacht te besteden aan de toepassing van de doorkijkbenadering en aan de vraag of, en zo ja op welke wijze, de kwalificatie als zelfstandig onderdeel van een onderneming afhangt van de omvang van het in te brengen aandelenpakket.

De NOB begrijpt artikel 5c lid 1 UB BRV mede gelet op de toelichting als volgt. Iedere verkrijgende rechtspersoon die de splitsingsvrijstelling wil toepassen, dient een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan te verkrijgen. De tekst van deze bepaling zou ook zo uitgelegd kunnen worden dat het in het geval van meerdere verkrijgende rechtspersonen voldoende is dat ten minste één verkrijgende rechtspersoon een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming verkrijgt. In deze alternatieve uitleg zou een andere verkrijgende rechtspersoon die géén onderneming verkrijgt, maar wel onroerende zaken, in aanmerking komen voor de splitsingsvrijstelling. De NOB verzoekt dit punt te verduidelijken (in het geval dat de ondernemingseis wordt gehandhaafd; zie hiervoor).

Soortgelijk belang

De NOB verzoekt om meer kaders te verstrekken voor de invulling van een in 'kwalitatief opzicht', dat wil zeggen in financiële en economische zin, gelijkwaardig belang. De NOB verzoekt hiernaast om meer kaders te verstrekken voor de invulling van een in 'kwantitatief opzicht', dat wil zeggen naar aard c.q. op basis van de vertegenwoordigde rechten en plichten, gelijkwaardig belang.

Het is de NOB niet duidelijk waarom de soortgelijk belang in lid 1 van het voorgestelde artikel 5c UB BRV een alles of niets voorwaarde is, terwijl de soortgelijk belang in lid 2 van het voorgestelde artikel 5c UB BRV een 'voor zover' voorwaarde is. De NOB verzoekt om dit nader toe te lichten. De NOB verzoekt om bevestiging van de volgende zienswijze:



Voorbeeld 1

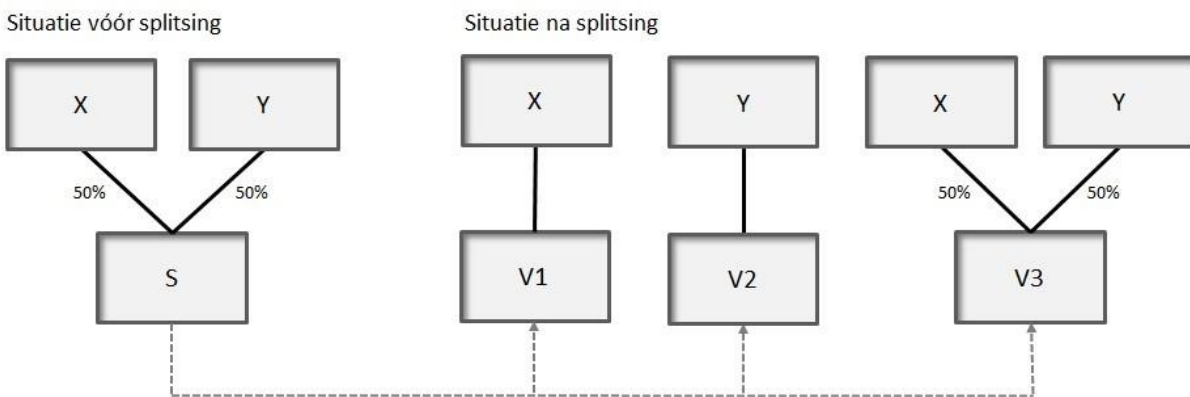
Een rechtspersoon (X BV) heeft vier aandeelhouders (een met 50%, een met 25% en twee met een 12,5% belang) en X BV neemt als afsplitsende rechtspersoon deel aan een afsplitsing naar een 100% dochtervennootschap (Y BV). X BV verkrijgt als gevolg van deze afsplitsing een 100% belang in de verkrijgende rechtspersoon Y BV. De aandeelhouders van de (af)splitsende rechtspersoon X BV hadden gezamenlijk 100% van het belang in X BV, dus wordt voldaan aan de soortgelijk belangeis.

Voorbeeld 2

Een rechtspersoon (X BV) splitst haar gehele onderneming af, inclusief onroerende zaken, met een waarde van €40. Y BV die zelf een onderneming drijft met een waarde van €60, verkrijgt de betreffende onderneming van X BV. In verband met de splitsing reikt Y BV aandelen uit aan X BV die een belang vertegenwoordigen van 40% in Y BV. Aan de soortgelijk belangeis wordt voldaan, omdat X BV zowel vóór als na de afsplitsing een financieel belang houdt van €40 (namelijk een 40% in Y BV met een gecombineerd vermogen van €100, €60 + €40). Daarnaast houdt X BV dezelfde rechten en plichten bij het achterliggende vermogen, waardoor ook sprake is van een kwalitatief gelijkwaardig belang.

Artikel 5c lid 2 UB BRV: ruziesplitsing

In dit lid staat de splitsing als bedoeld in artikel 2:334cc BW centraal, ook wel ‘ruziesplitsing’ genoemd. De NOB verzoekt toe te lichten of de vrijstelling ook van toepassing is bij een ‘ruziesplitsing’ van buitenlandse rechtspersonen naar buitenlands vennootschapsrecht. Het komt voor dat een ruziesplitsing wordt gecombineerd met een ‘normale’ zuivere splitsing. Dat gebeurt dan in één akte van splitsing. Deze variant wordt ook wel ‘vermogenssplitsing’ genoemd. Een voorbeeld is hieronder afgebeeld.³



³ Het voorbeeld is ontleend aan G.C. van der Burgt, Splitsing in de wet op de vennootschapsbelasting 1969. Een evaluatie van de Nederlandse winstbelastingregels voor splitsingen ten aanzien van lichamen (diss. Tilburg University), Fiscale Monografieën nr. 171, onderdeel 2.8.2, onder i, p. 31.





Het vermogen van de zuiver splitsende rechtspersoon (S) gaat onder algemene titel over naar drie verkrijgende rechtspersonen (V1, V2 en V3). De aandeelhouders van de splitser zijn twee rechtspersonen X en Y. Deze aandeelhouders worden elk voor 100%-aandeelhouder van een 'eigen' verkrijgende rechtspersoon (V1 respectievelijk V2). Daarnaast worden deze aandeelhouders ieder voor de helft aandeelhouder van een 'gezamenlijke' verkrijgende rechtspersoon (V3).

De NOB verzoekt toe te lichten op welke wijze in de voorgestelde splitsingsvrijstelling moet worden omgegaan met deze vermogensplitsingen. Daarbij verzoekt de NOB in ieder geval aandacht te besteden aan de volgende vragen:

- Valt deze splitsing onder het bereik van het voorgestelde artikel 5c lid 2 UB BRV? En geldt dat dan ook voor zover het vermogen wordt verkregen door V3?
- Geldt er bij deze splitsingsvariant een ondernemingseis en in het verlengde daarvan een voortzettingseis en zo ja wat houdt die ondernemingseis in deze constellatie dan concreet in?

Uit de Nota van Toelichting begrijpt de NOB dat onder het begrip onroerende zaken in het kader van de soortgelijk belangseis van het voorgestelde artikel 5c lid 2 UB BRV ook fictieve onroerende zaken vallen. De NOB beveelt aan om dit op te nemen in de tekst van artikel 5c lid 2 UB BRV zelf en daarbij te verduidelijken dat een rechtstreeks belang in een onroerende zaak in dit kader gelijkgesteld kan worden met een belang in een onroerende zaak rechtspersoon, die de betreffende onroerende zaak bezit.

Het lijkt de bedoeling dat directe eigendom van onroerende zaken in het kader van de soortgelijk belangseis van lid 2 gelijkgesteld kan worden aan indirecte eigendom (via een onroerende zaak rechtspersoon). Voor lid 1 geldt deze gelijkstelling tussen een direct belang in onroerende zaken en een belang via een rechtspersoon niet. Dit roept de vraag op of de invulling van de soortgelijk belangseis van lid 1 (kwantitatief en kwalitatief) anders zal worden ingevuld dan de soortgelijk belang-eis van lid 2. De NOB verzoekt om nadere toelichting op de wijze waarop de soortgelijk belangseis voor lid 2 zal worden getoetst.

Voorbeeld Nota van Toelichting bij lid 2

In het voorbeeld waarbij X BV zuiver wordt gesplitst en X BV twee onroerende zaken in bezit heeft, te weten pand 1 en pand 2, gaan wij ervan uit dat beide panden in Nederland zijn gelegen. Stel echter dat pand A met een waarde van €600.000 in het buitenland is gelegen en pand B met een waarde van €400.000 in Nederland is gelegen. Bij een zuivere splitsing verkrijgt A indirect via A BV het buitenlandse pand en vindt een overbedeling van €100.000 plaats. De NOB verzoekt te verduidelijken dat in dit geval de splitsingsvrijstelling van toepassing is op de verkrijging van pand B door B BV en dat ter zake van de overbedeling ('meerwaarde') geen overdrachtsbelasting is verschuldigd nu pand A niet in Nederland is gelegen.





De NOB verzoekt ook toe te lichten of het voor de toepassing van de vrijstelling bedoeld in lid 2 uitmaakt of een pand met vreemd vermogen is gefinancierd. Stel dat in het gegeven voorbeeld pand 1 met een waarde van €600.000 voor €300.000 met een banklening is gefinancierd en als gevolg van de splitsing pand 1 tezamen met de daarop drukkende bankschuld wordt verkregen door A BV en pand 2 met een waarde van €400.000 wordt verkregen door B BV.

Artikel 5c lid 3 UB BRV: aanhoudingseis

De NOB verzoekt nader toe te lichten waarom de oude 'zachte' driejaarstermijn van de aanhoudingseis wordt aangepast naar een 'harde' driejaarstermijn. In de toelichting is opgenomen dat de aanpassingen van de diverse eisen alleen in samenhang gezien doelmatig en doeltreffend worden geacht. Het komt de NOB voor dat met de introductie c.q. aanpassing van de andere voorwaarden doel en strekking van de vrijstelling zoals verwoord door het kabinet voldoende worden gewaarborgd.

De NOB constateert dat de voorgestelde aanhoudingseis van drie jaren niet proportioneel is vormgegeven (overkill bevat). Als de gesplitste rechtspersoon of de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon slechts voor een deel niet meer in het bezit is van het bij of in verband met de splitsing verkregen soortgelijke belang, wordt de toegepaste splitsingsvrijstelling bij de betreffende verkrijgende rechtspersoon volledig teruggenomen. De NOB stelt een benadering voor waarbij (kort gezegd) de vrijstelling slechts wordt teruggenomen *voor zover* de aanhoudingseis wordt overtreden. De NOB verwijst in dit verband naar de goedkeuring die in de context van de aanhoudingseis die is verbonden aan de 'inbrengvrijstelling' van artikel 15 lid 1 onderdeel e ten tweede WBR juncto artikel 5 UB BRV is opgenomen in onderdeel 3.8 van het Besluit van 25 mei 2018, nr. 2018-50125, Stcrt. 2018, 30213.

Uit de toelichting leidt de NOB af dat de vrijstelling ook in zijn geheel wordt teruggenomen bij de aandeelhouder die de splitsingsvrijstelling heeft toegepast en niet voldoet aan de aanhoudingseis. Ook wat betreft deze positie stelt de NOB een benadering voor waarbij (kort gezegd) de vrijstelling slechts wordt teruggenomen *voor zover* die aandeelhouder de aanhoudingseis overtreedt.

Daarnaast wijst de NOB erop dat in bepaalde gevallen de aanhoudingseis een zekere mate van hardheid bevat, waarvoor naar mening van de NOB het voorzien in verzachtingen op zijn plaats zou zijn. Te denken valt aan het niet voldoen aan de aanhoudingseis als gevolg van faillissement, het door derden inroepen van pandrechten, het overlijden van een aandeelhouder, bedrijfsopvolgingen en verdeling bij echtscheiding. De NOB geeft in dit kader in overweging om lid 3 om te vormen in een bewijsvermoeden met tegenbewijsregeling.





Het begrip soortgelijk belang in lid 3 lijkt geen onderscheid te maken tussen splitsingen op grond van lid 1 en lid 2. Zoals opgemerkt in ons commentaar bij lid 2 meent de NOB dat de invulling van dit begrip niet volledig overeen kan komen. De NOB verzoekt dit te verduidelijken in de tekst van lid 3.

De NOB beveelt aan om een anticumulatieregeling op te nemen voor de situatie waarbij de aandelen binnen drie jaar worden overgedragen en de verkrijger overdrachtsbelasting verschuldigd is ter zake van deze verkrijging, voor zover deze ziet op dezelfde onroerende zaken als die zijn overgedragen bij de splitsing. Een dergelijke situatie kan zich voordoen als sprake is geweest van een afsplitsing die kwalificeert als onderneming voor de Wet IB 2001 en tegelijkertijd van een onroerende zaak rechtspersoon in de zin van artikel 4 lid 1 onderdeel a WBR, zoals bij een self storage onderneming.

Artikel 5c lid 4 UB BRV: voortzettingseis

De NOB beveelt aan om een anticumulatieregeling op te nemen voor de situatie waarbij de onroerende zaken binnen drie jaar worden overgedragen en de verkrijger overdrachtsbelasting verschuldigd is ter zake van deze verkrijging, voor zover deze ziet op dezelfde onroerende zaken die zijn overgedragen bij de splitsing. Een vergelijkbare anticumulatieregeling is opgenomen in artikel 5b lid 6 onderdeel c UB BRV.

De NOB verzoekt toe te lichten op welke wijze zal worden omgegaan met situaties waarin de verkrijgende rechtspersoon (of rechtspersonen) door onvoorziene situaties niet voldoet (voldoen) aan de voortzettingseis. Hierbij valt te denken aan een faillissement. De NOB vraagt zich af hoe deze toets inhoudelijk beoordeeld moet worden.

In het verlengde hiervan vraagt de NOB zich af waarom de verkregen onderneming dan wel het zelfstandig onderdeel daarvan in haar/zijn geheel drie jaar voortgezet moet worden om de beoogde doelstelling te bereiken. De NOB meent dat ook bij gedeeltelijke voortzetting van de onderneming, het beoogde antimisbruikdoel van lid 4 (dat bestaat in het voorkomen dat in wezen enkel een onroerende zaak wordt afgesplitst) verwezenlijkt wordt. Met de nu voorgestelde harde voortzettingseis kan niet tegemoet worden gekomen aan de dynamiek van een onderneming of project. Te denken valt aan een onderneming in de energiesector met twee divisies (fossiel en groen) die door gewijzigde regelgeving, maatschappelijke ontwikkelingen of geopolitieke gebeurtenissen een deel van haar activiteiten binnen de driejaarsperiode moet of wil afstoten. Een ander voorbeeld betreft de MKB-onderneming in de detailhandel met verschillende vestigingen, waarvan er één of meerdere binnen de driejaarsperiode moeten worden afgestoten door tegenvallende resultaten in de COVID-periode of het ontbreken van voldoende gekwalificeerde bedrijfsopvolgers. De NOB geeft daarom in overweging om lid 4 om te vormen in een bewijsvermoeden met tegenbewijsregeling.





Artikel 5c lid 5 onderdeel a en lid 8 UB BRV: uitzonderingen op aanhoudings- en voortzettingseis

Deze bepalingen bevatten uitzonderingen op de gevolgen van het niet voldoen aan de aanhoudingseis (lid 3) respectievelijk de voortzettingseis (lid 4). Er wordt een aantal opvolgende rechtshandelingen genoemd: een juridische fusie als bedoeld in artikel 5bis UB BRV, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b UB BRV of een splitsing als bedoeld in artikel 5c UB BRV.

De NOB stelt vast dat zowel uit de tekst van de genoemde bepalingen als uit de toelichting volgt dat sprake moet zijn van *vrijgestelde* opvolgende rechtshandelingen. Het is de NOB niet duidelijk waarom die eis wordt gesteld. In dit verband wijst de NOB erop dat het mogelijk is dat er in de driejaarsperiode een genoemde opvolgende rechtshandeling plaatsvindt zonder dat daarbij sprake is van een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Het is dan niet mogelijk om bij die opvolgende rechtshandeling één van de genoemde vrijstellingen toe te passen. Een voorbeeld kan dat verduidelijken:

In jaar 1 wordt een splitsing tot stand gebracht waarbij X BV een onderneming met bijbehorende onroerende zaak verkrijgt. Binnen de driejaarstermijn neemt X BV deel aan een opvolgende afsplitsing maar nu als afsplitsende rechtspersoon. Bij deze opvolgende afsplitsing gaat de onderneming zonder de onroerende zaak over naar Y BV. Deze afsplitsing is dus geen belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting bij Y BV, zodat de splitsingsvrijstelling niet in beeld kan komen. Ter zake van de eerste splitsing geldt op het niveau van X BV een voortzettingseis (het voorgestelde artikel 5c lid 4 UB BRV). Op grond van artikel 5c lid 8 UB BRV blijven de gevolgen van het niet voldoen aan die voortzettingseis onder meer buiten toepassing als de onderneming wordt vervreemd in het kader van een opvolgende *vrijgestelde* splitsing als bedoeld in artikel 5c UB BRV. In dit voorbeeld is weliswaar sprake van een opvolgende splitsing, maar niet van een vrijgestelde opvolgende splitsing.

De NOB kan zich niet goed voorstellen dat de besluitgever in dit voorbeeld (en vergelijkbare andere voorbeelden) alsnog overdrachtsbelasting wil heffen van de verkrijger (X BV) bij de eerste splitsing.

In dit verband verwijst de NOB ook op de Nota van Toelichting bij het Besluit van 15 december 2005, Stb. 2005, 688. Op pagina 5 wordt een toelichting gegeven op de continuïteitseisen in de overdrachtsbelastingvrijstellingen zoals uitgewerkt in artikel 5 (inbreng/omzetting onderneming in een NV/BV), artikel 5a (bedrijfsfusie) en artikel 5b (interne reorganisatie):

“Van de continuïteitseis mag onder omstandigheden worden afgeweken, namelijk wanneer er een opvolgende gebeurtenis is die op haar beurt eveneens in aanmerking komt voor een vrijstelling. (...)





Bedacht moet worden dat hier het karakter van de omschreven gebeurtenis van doorslaggevende betekenis is. Niet van belang is het antwoord op de vraag of de desbetreffende gebeurtenis ook inderdaad een voor de overdrachtsbelasting belaste – vervolgens al dan niet vrijgestelde – overdracht van onroerende zaken is. (...) Ook wordt niet op de vrijstelling teruggekomen indien de gebeurtenis die aanleiding was voor toepassing van de faciliteit, gevolgd wordt door een bedrijfsfusie waarbij wel een zelfstandig onderdeel van een onderneming is betrokken, maar tot dat zelfstandige onderdeel geen onroerende zaak behoort.”

Gelet op het voorgaande beveelt de NOB aan om de eis dat sprake moet zijn van een *vrijgestelde* opvolgende rechtshandeling in het voorgestelde artikel 5c lid 5 onderdeel a en lid 8 UB BRV te schrappen.

Daarnaast vraagt de NOB aandacht voor het feit dat ook de juridische fusievrijstelling een aanhoudingseis en een voortzettingseis kent (artikel 5bis lid 2 respectievelijk lid 3 UB BRV). Als niet wordt voldaan aan deze eisen als gevolg van bepaalde omschreven opvolgende rechtshandelingen, is niet alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd. Het valt de NOB op dat het ‘rijtje’ opvolgende rechtshandelingen in artikel 5bis lid 4 respectievelijk lid 5 UB BRV uitgebreider is dan het geval is in artikel 5a lid 5 onderdeel a (en daarmee ook lid 8) UB BRV. De NOB beveelt aan te bekijken in hoeverre het wenselijk is om opvolgende rechtshandelingen toe te voegen.

Artikel 5c lid 9 UB BRV: uitzondering op de uitzonderingen

De NOB stelt vast dat lid 9 een antimisbruikbepaling op een uitzondering op een antimisbruikbepaling bevat, en vraagt zich (ook voor artikel 5bis lid 6 UB BRV) af of een dergelijke regeling nog wel doelmatig is en past binnen het delegatiekader in het licht van de rationale van artikel 15 lid 1 onderdeel h Wet BRV dat verkrijgingen bij fusie en splitsing vrijgesteld zijn.

De NOB merkt op dat volgens de Nota van Toelichting de aanpassing van de splitsingsvrijstelling een bijdrage levert aan de rechtszekerheid doordat de nieuwe voorwaarden objectief te beoordelen zijn. De introductie van een nieuwe antimisbruiktoets in lid 9, waarbij het kennelijk aan de Belastingdienst is om te toetsen of voor het beoogde bedrijfseconomische resultaat daarvan een rechtstreekse belaste verkrijging meer voor de hand ligt, doet hieraan afbreuk doordat een dergelijke toetsing altijd een subjectief karakter heeft. De NOB voorziet hier nieuwe discussies met ook gevolgen voor de uitvoering en rechtszekerheid. De NOB verzoekt derhalve lid 9 te heroverwegen.





Artikel 5c lid 10 UB BRV: vrijstelling aandelen in verkrijger

De NOB constateert met instemming dat expliciet wordt geregeld dat de splitsingsvrijstelling (indien nodig) ook kan worden toegepast op een verkrijging van aandelen die in het kader van de splitsing worden toegekend door een onroerende zaak rechtspersoon. Tegelijkertijd vraagt de NOB aandacht voor de volgende passage uit de Nota van Toelichting:

“Hieruit volgt dat deze bepaling alleen van toepassing is als de verkrijging ingevolge de splitsing is vrijgesteld op grond van dit artikel.”

De NOB kan deze opmerking niet volgen. Het is namelijk mogelijk dat een verkrijgende rechtspersoon (of een groepsmaatschappij daarvan in het geval van een driehoekssplitsing) als een onroerende zaak rechtspersoon kwalificeert en in het kader van de splitsing aandelen toekent aan de aandeelhouders van de splitter, zonder dat deze verkrijgende rechtspersoon (of groepsmaatschappij) in het kader van de splitsing in Nederland gelegen onroerende zaken verkrijgt. Gelet hierop verzoekt de NOB te verduidelijken dat de vrijstelling voor de verkrijging van aandelen (lid 10) ook van toepassing is als op het niveau van de verkrijgende rechtspersoon de vrijstelling uit lid 1 dan wel lid 2 niet wordt toegepast.

Voorts merkt de NOB op dat de goedkeuring uit het Besluit van 5 juni 2018 een voor zover benadering bevatte die in lid 10 niet terug lijkt te komen. De NOB verzoekt te bevestigen dat lid 10 in samenhang met lid 2 ('voor zover soortgelijk belang') kan worden gelezen.

Artikel 5c lid 11 UB BRV: begrip rechtspersoon

In dit artikellid wordt het begrip rechtspersoon omschreven. De NOB constateert dat stichtingen niet worden genoemd en dat verenigingen, coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen (en daarmee vergelijkbare lichamen die zijn opgericht naar buitenlands recht) uitsluitend kwalificeren als zij een in aandelen verdeeld kapitaal hebben. Deze omschrijving zorgt ervoor dat verkrijgingen die voortvloeien uit wenselijke splitsingen van (kort gezegd) rechtspersonen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal, niet in aanmerking komen voor de splitsingsvrijstelling. Het ontgaat de NOB waarom hiervoor is gekozen. De NOB stelt voor om het begrip rechtspersoon op dezelfde wijze te omschrijven als is gebeurd in de vrijstelling voor juridische fusies in artikel 5bis lid 8 UB BRV:

“Voor de toepassing van dit artikel wordt onder rechtspersoon verstaan de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de vereniging met volledige rechtsbevoegdheid, de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij, alsmede de stichting. Onder rechtspersoon wordt mede verstaan het lichaam dat naar het recht van een andere Staat is opgericht en naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een lichaam als bedoeld in dit lid.”





Met dit voorstel van de NOB sluit het begrip rechtspersoon naadloos aan bij de juridische fusievrijstelling en ook bij het (Nederlandse) civiele recht.

3. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.⁴

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

⁴ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier:
<https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

