

Nota van toelichting Splitsingsvrijstelling art. 5c UB BRV

Algemeen deel

Inleiding

Bij de miljoenennota 2023 heeft het kabinet besloten tot een taakstellende opdracht voor de aanpak van opmerkelijke belastingconstructies en negatief geëvalueerde regelingen. In de “Kamerbrief aanpak belastingconstructies en fiscale regelingen” heeft het kabinet aangegeven dat de aanpassing van de splitsingsvrijstelling in dat kader wordt onderzocht.¹ Deze wijziging van de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling² is daar de uitwerking van. Het doel daarvan is tweeledig. Enerzijds wordt met deze aanpassing beoogd de handhaafbaarheid voor de Belastingdienst te verbeteren. Anderzijds wordt hiermee beoogd de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling meer in overeenstemming te brengen met de andere ondernemingsfaciliteiten in de overdrachtsbelasting (ovb).

Achtergrond splitsingsvrijstelling

Op grond van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) zijn verkrijgingen van (fictieve) onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen belast met ovb. Hierop bestaan uitzonderingen als gevolg van specifieke vrijstellingen. Een voorbeeld daarvan is de vrijstelling wegens splitsing. De achterliggende gedachte bij deze vrijstelling is dat deze ervoor zorgt dat de ovb geen belemmering vormt bij de keuze voor de economisch gezien meest wenselijke rechtsvorm van de onderneming of de positionering van onroerende zaken binnen een concern.³

In januari 2006 is de vormgeving van de splitsingsvrijstelling in lijn gebracht met (en daarmee gekoppeld aan) de definitie van en de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting⁴ (vpb). Het doel van die koppeling was om te regelen dat wanneer voor de vpb sprake is van een te faciliteren splitsing, dit in beginsel ook voor de ovb het geval is.

Op basis van die voorwaarden is de splitsingsvrijstelling van toepassing bij overgang van vermogen onder algemene titel in het kader van een splitsing, behoudens het geval waarin de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De bewijslast om aan te tonen dat sprake is van het ontgaan of uitstellen van belastingheffing ligt bij de inspecteur. De inspecteur kan daarbij gebruikmaken van twee bewijsvermoedens. Het eerste bewijsvermoeden houdt in dat de splitsing in overwegende mate wordt geacht te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing als de splitsing niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen. Het tweede bewijsvermoeden houdt in dat zakelijke overwegingen niet aanwezig worden geacht indien aandelen in de gesplitste- of verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing geheel of ten dele worden vervreemd aan een niet-verbonden lichaam, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om beide vermoedens te weerleggen.

De beoordeling of bepaalde overwegingen als zakelijk moeten worden beschouwd voor de ovb hangt mede af van hetgeen voor de vpb al dan niet als zakelijk wordt aangemerkt. Dit vloeit voort uit de koppeling van de splitsingsvrijstelling in de ovb aan de regeling voor splitsing in de vpb. Hierdoor hebben het Europees recht (Fusierichtlijn⁵) en de uitleg van het Europese Hof van Justitie ten aanzien van de antimisbruikbepaling (zakelijke overwegingen) in de vpb, doorwerking gekregen in de ovb. Met de wijziging in dit wijzigingsbesluit wordt deze koppeling doorbroken.

¹ Kamerstukken II 2023/24, 32140 nr. 175.

² Artikel 5c van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (UB BRV).

³ Zie Stb. 2005, 688, p.5.

⁴ Artikel 14a, zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969).

⁵ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat

standpunten in vooroverleg structureel tot een hoge uitvoeringslast bij de Belastingdienst. Dit wordt versterkt doordat in de praktijk relatief veel gebruik wordt gemaakt van de splitsingsvrijstelling ten opzichte van de andere ondernemingsvrijstellingen.

Daarnaast blijkt dat de koppeling aan de vpb bijdraagt aan een voor de ovb onbedoeld ruime reikwijdte van de splitsingsvrijstelling. De vpb heeft een ander doel, namelijk het belasten van ondernemingswinst. Het karakter van de vpb is sterk bedrijfseconomisch getint. De ovb heeft daarentegen tot doel het belasten van de verkrijging van (indirecte) eigendomstitels van onroerende zaken, ongeacht winst of verlies op die overdrachten. De ovb heeft een sterk civielrechtelijk karakter.⁸ De uitkomst van de toepassing van de splitsingsfaciliteit in de vpb is dan ook anders dan de uitkomst van de toepassing van de vrijstelling in de ovb. In de vpb leidt de splitsingsfaciliteit veelal tot uitstel van belastingheffing over gerealiseerde stille reserves en is het daarmee vooral een 'doorschuiffaciliteit' terwijl toepassing van de splitsingsvrijstelling in de ovb altijd leidt tot het algeheel uitblijven (afstel) van belastingheffing.

Verhouding tot andere vrijstellingen in de ovb

Zoals hierboven aangegeven hebben de ondernemingsvrijstellingen tot doel de ovb geen hinderpaal te laten zijn bij de keuze voor de economisch gezien meest wenselijke rechtsvorm van de onderneming. Aan de vrijstellingen dienen voorwaarden te worden verbonden die de continuïteit waarborgen en misbruik of oneigenlijk gebruik hiervan voorkomen. De huidige voorwaarden voor de toepassing van de splitsingsvrijstelling bewerkstelligen dit onvoldoende.

Daarom worden de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling meer in overeenstemming gebracht met de reeds bestaande voorwaarden die gelden voor de andere ondernemingsvrijstellingen. Daarnaast wordt net als bij de andere ondernemingsvrijstellingen de bewijslast voor de toepassing ervan bij de belastingplichtige gelegd hetgeen ten goede komt aan de handhaving van de splitsingsvrijstelling.

Hoofdlijnen van de maatregel

De voorwaarden van de splitsingsvrijstelling worden aangescherpt. Het gaat om toevoeging van een ondernemingseis, een voortzettingseis, een soortgelijk belangseis en een aanhoudingseis. Door aanvullende voorwaarden ten aanzien van de continuïteit te stellen wordt de (af)splitsing van onroerende zaken alleen door de splitsingsvrijstelling gefaciliteerd als de onderneming door de verkrijgende rechtspersoon wordt voortgezet en er een duurzame relatie bestaat tussen de rechtspersonen die betrokken zijn bij de splitsing. Zoals eerder aangegeven vervalst met deze aanpassingen tevens de koppeling met de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsfaciliteit in de vpb. Ten tijde van de aanpassing van de splitsingsvrijstelling in de vpb in 2003 heeft het kabinet reeds gecommuniceerd dat mogelijk later afwijkende of aanvullende voorwaarden worden gesteld voor de splitsingsvrijstelling in de ovb, gelet op het verschillende karakter van de belastingen.⁹ Deze koppeling wordt zoals toegelicht in het onderdeel '*knelpunt*' niet langer wenselijk geacht. Daarom worden voor de ovb afwijkende en aanvullende voorwaarden opgenomen ten opzichte van de splitsingsfaciliteit in de vpb.

Deze aanpassing leidt naast een aanscherping ook tot een verruiming in de toepassing van de splitsingsvrijstelling, namelijk in de situatie waarin de splitsing niet plaatsvindt op zakelijke overwegingen maar waarbij de aandeelhouders via een zogenoemde ruziesplitsing (hierna toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 5c, tweede lid) een houdsterstructuur willen creëren. Hieraan bestaat in de praktijk een grote behoefte. Het resultaat van deze ruziesplitsing dient te zijn dat het belang dat de aandeelhouder had bij de (fictieve) onroerende zaken van de splitsende rechtspersoon ingevolge de ruziesplitsing ongewijzigd blijft. In dat geval bestaat geen aanleiding om

⁸ Conclusie A.G. Wattel, 17 mei 2019, nr. 18/04792ECLI:NL:PHR:2019:394, overweging 4.10.

⁹ Persbericht Ministerie van Financiën 10 januari 2003, nr 2003/5, VN 2003/6.18

naast de aanhoudingseis aanvullend een ondernemings- en voortzettingseis te stellen. Onder de huidige regelgeving wordt een dergelijke splitsing in beginsel niet gefaciliteerd maar met het vervallen van de (zakelijkheids- en) anti-ontgaanstoets kan de splitsingsvrijstelling in dat geval wel van toepassing zijn. Deze verruiming kan verder worden gerechtvaardigd omdat het creëren van een houdsterstructuur in de huidige praktijk doorgaans niet is gericht op het ontgaan van ovb en met de nieuwe voorwaarden continuïteit van de houdsterstructuur wordt geborgd.

Tot slot wordt met deze aanpassing een belangrijke bijdrage geleverd aan de rechtszekerheid voor belastingplichtigen doordat de nieuwe voorwaarden objectief te beoordelen zijn. De inspecteur kan hierdoor zonder of na beperkt onderzoek sneller en met meer zekerheid in vooroverleg een standpunt innemen of de aangifte beoordelen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Zoals hierboven is aangegeven is de reikwijdte van de huidige splitsingsvrijstelling in de praktijk ruimer dan oorspronkelijk was beoogd. Hierdoor kunnen belastingplichtigen de splitsingsvrijstelling ook toepassen in situaties waarvoor deze oorspronkelijk niet was bedoeld. Ook wordt door de betrekkelijk soepele voorwaarden relatief veel gebruik gemaakt van de splitsingsvrijstelling in vergelijking met de andere ondernemingsvrijstellingen in de ovb. Bovendien ligt de bewijslast voor het weigeren van de splitsingsvrijstelling bij de inspecteur, terwijl bij de andere ondernemingsvrijstellingen van belastingplichtigen wordt verlangd dat zij aantonen dat aan de voorwaarden van de vrijstellingen is voldaan.

Met deze aanpassing wordt de splitsingsvrijstelling meer in overeenstemming gebracht met de andere ondernemingsvrijstellingen in de ovb. Dit maakt de splitsingsvrijstelling meer doeltreffend en doelmatig. Hierdoor wordt de toepassing van de ondernemingsfaciliteiten meer geüniformeerd. Deze aanpassingen zorgen door de objectieve criteria voor meer en sneller rechtszekerheid bij de belastingplichtige.

In de beleidsvormende fase zijn ook andere aanpassingen van de splitsingsvrijstelling overwogen. Zo is overwogen om de (af)splitsing van uitsluitend onroerende zaken uit te zonderen van de huidige splitsingsvrijstelling. Deze wijziging biedt echter geen oplossing omdat dan alsnog gebruik kan worden gemaakt van de splitsingsvrijstelling in gevallen waarvoor deze oorspronkelijk niet bedoeld is. Om deze voorwaarde kan vrij eenvoudig heen worden gestructureerd. Daarmee is dit geen doelmatig en doeltreffend alternatief.

Daarnaast zijn de aanhoudingseis, ondernemingseis, voortzettingseis en loskoppeling van de invloed van de Fusierichtlijn ook als losse opties bekeken. Dit zijn echter geen op zichzelf staande oplossingen. Alleen in samenhang met elkaar worden deze aanpassingen doeltreffend en doelmatig geacht.

De aanpassing wordt geëvalueerd. Mocht uit die evaluatie blijken dat de in dit wijzigingsbesluit opgenomen aanpassingen onvoldoende effectief zijn om de toepassing van de splitsingsvrijstelling meer in lijn te krijgen met doel en strekking van de bepaling zullen aanvullende aanpassingen worden overwogen.

Doenvermogen

Voor de maatregel is een inschatting gemaakt van de “doenlijkheid”. Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers en/of ondernemers.

Bij dit voorstel is sprake van “Oordeel 1”: doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft. Door de betrokkenheid van professionele partijen speelt bij de toepassing van deze maatregel doenvermogen geen of slechts een beperkte rol.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel 5c, eerste lid

Artikel 5c, eerste lid, UB BRV bepaalt dat de splitsingsvrijstelling van toepassing is bij de verkrijging in geval van een splitsing ingevolge artikel 2:334a BW. Derhalve omvat deze faciliteit zowel verkrijgingen krachtens zuivere splitsing als verkrijgingen krachtens afsplitsing. Dit zijn rechtshandelingen waarbij vermogen onder algemene titel overgaat tussen rechtspersonen. Bij zuivere splitsing houdt de splitsende rechtspersoon op te bestaan en gaat het vermogen onder algemene titel over op twee of meer andere rechtspersonen. Bij afsplitsing blijft de splitsende rechtspersoon bestaan en gaat onder algemene titel vermogen over op één of meer rechtspersonen. Ruziesplitsing is een vorm van zuivere splitsing, hierbij vindt er ook op aandeelhoudersniveau een splitsing plaats (vandaar de term 'ruziesplitsing', ruzie is echter geen vereiste) waardoor onderscheiden aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon aandeelhouder worden van onderscheiden verkrijgende rechtspersonen. Met betrekking tot de ruziesplitsing wordt verwezen naar het tweede lid van artikel 5c UB BRV (zie de toelichting op dat lid, hierna).

De splitsingsvrijstelling wordt alleen van toepassing voor zover een rechtspersoon als gevolg van de splitsing ten minste de gehele onderneming van de splitsende rechtspersoon of een zelfstandig onderdeel daarvan verkrijgt. Dit wordt beoordeeld vanuit het perspectief van de verkrijger: de verkrijgende rechtspersoon moet een (zelfstandig onderdeel van een) onderneming hebben verkregen. Dit betekent dat de vrijstelling niet van toepassing is in geval vermogen overgaat op de verkrijgende rechtspersoon en dit vermogen bij de splitsende rechtspersoon wel kwalificeert als (zelfstandig onderdeel van) een onderneming, maar bij de verkrijgende rechtspersoon niet. Hierbij kan gedacht worden aan de situatie dat de onderneming door de splitsende rechtspersoon in onderdelen wordt afgesplitst naar meerdere rechtspersonen, terwijl deze onderdelen op zichzelf bezien niet kwalificeren als een zelfstandig onderdeel van de onderneming.

Voor het begrip 'onderneming' wordt aangesloten bij de uitleg die hieraan wordt gegeven voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001.¹⁰ Er moet daarmee sprake zijn van een onderneming in materiële zin. Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee door deelname aan het maatschappelijke productieproces wordt beoogd winst te behalen. De materiële ondernemingseis geldt reeds voor toepassing van de vrijstelling voor (bedrijfs)fusie op grond van artikel 5a UB BRV. De invulling van het begrip 'gehele' onderneming en 'zelfstandig onderdeel daarvan' is eveneens gelijk aan de invulling van deze begrippen in artikel 5a UB BRV. Met 'voor zover' wordt bedoeld dat de splitsingsvrijstelling alleen van toepassing is voor zover (een zelfstandig onderdeel van) een onderneming wordt verkregen. Dat betekent dat wanneer er meer wordt verkregen dan (een zelfstandig onderdeel van) een onderneming de vrijstelling wel van toepassing is op de verkrijging van onroerende zaken die onderdeel uitmaken van (het zelfstandige onderdeel van) de onderneming, maar niet op de overige onroerende zaken die worden verkregen.

De splitsingsvrijstelling is alleen van toepassing wanneer bij de splitsing een soortgelijk belang in de verkrijgende rechtspersoon of rechtspersonen wordt verkregen door de splitsende rechtspersoon of door de aandeelhouder(s) van de verkrijgende rechtspersoon of rechtspersonen. Onder een soortgelijk belang wordt verstaan een zowel in kwalitatief als kwantitatief opzicht gelijkwaardig belang in de verkrijgende rechtspersoon of rechtspersonen als het door de (aandeelhouders in de) splitsende rechtspersoon afgestane belang bij het (af)gesplitste vermogen en daarmee bij de

¹⁰ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3 p. 97.

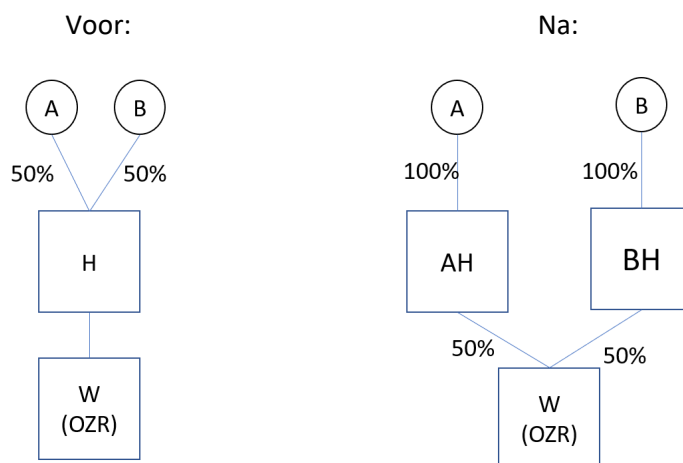
(fictieve) onroerende zaken. Onder kwantitatief gelijkwaardig belang wordt verstaan een belang in de verkrijgende rechtspersoon dat een in financiële en economische zin gelijkwaardig belang is als het afgestane belang in de splitsende rechtspersoon en daarmee bij het (af)gesplitste vermogen. Onder kwalitatief gelijkwaardig belang wordt verstaan een belang dat gelijkwaardig van aard is doordat het dezelfde rechten en plichten vertegenwoordigt bij het achterliggende vermogen, waaronder onroerende zaken.

Met de ondernemingseis, de voortzettingseis, de soortgelijk belangseis en de aanhoudingseis worden objectieve criteria gesteld waaraan moet zijn voldaan om de splitsingsvrijstelling te kunnen toepassen. Daarmee is het voor de toepasselijkheid van de vrijstelling niet langer relevant of de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan van ovb dan wel plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de splitsende en verkrijgende rechtspersonen. Hierdoor sluit artikel 5c, eerste lid, UB BRV ook niet langer aan bij de voorwaarden voor toepassing van de splitsingsvrijstelling voor de vpb in artikel 14a, zesde lid, Wet Vpb 1969. Hieruit volgt dat de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling niet langer worden uitgelegd in overeenstemming met de Fusierichtlijn.¹¹

Artikel 5c, tweede lid

Artikel 5c, UB BRV tweede lid regelt dat de ondernemingseis en de daarmee samenhangende voortzettingseis van het vierde lid van genoemd artikel 5c niet gelden in geval van een ruziesplitsing als bedoeld in artikel 2:334cc BW voor zover de onderscheiden aandeelhouders een soortgelijk belang bij de (fictieve) onroerende zaken behouden als zij bij de (fictieve) onroerende zaken hadden onmiddellijk voorafgaand aan de splitsing. Gedacht kan worden aan situaties als in het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 'ruziesplitsing' (verkrijging OZR-aandelen door verkrijgende rechtspersonen)



Voor de splitsing waren A en B via H voor 50% gerechtigd tot de onroerende zaken in W. Na de splitsing is A 100% belanghouder in AH en B 100% belanghouder in BH. AH en BH zijn elk via hun aandelenbelang in W voor 50% gerechtigd tot de onroerende zaken in W. Door de splitsing is een houdsterstructuur ontstaan, het belang bij de onroerende zaken van W is vanuit het perspectief van A en B niet gewijzigd.

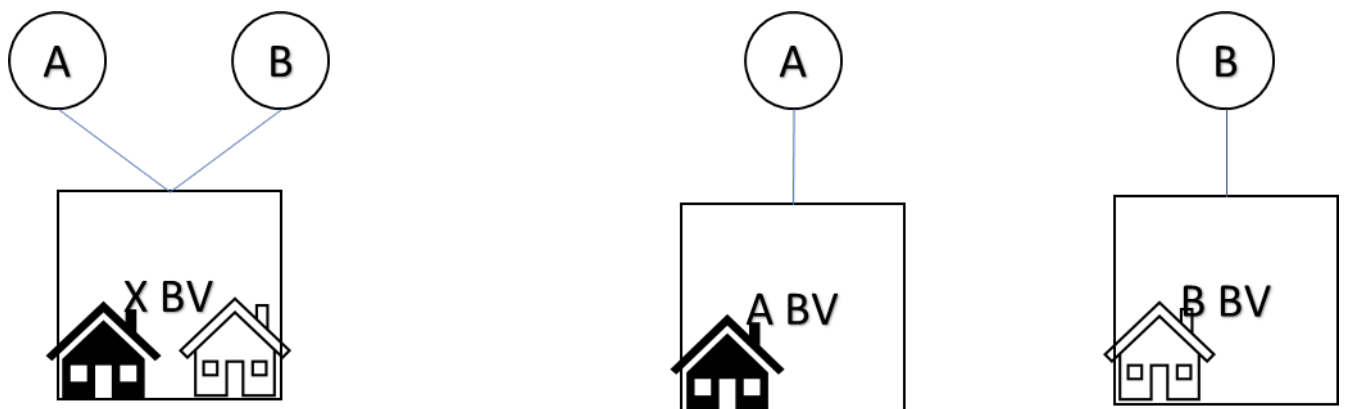
Omdat in dit geval het indirecte belang van A en B bij de (fictieve) onroerende zaken niet is gewijzigd, is het niet noodzakelijk om een ondernemingseis en een daarmee samenhangende voortzettingseis

¹¹ Artikel 15, eerste lid, aanhef en letter a, van Richtlijn 2009/133/EG (de Fusierichtlijn).

te stellen voor toepassing van de splitsingsvrijstelling. De aanhoudingseis geldt wel om continuïteit van de houdsterstructuur en een duurzame relatie tussen A en B enerzijds en W anderzijds te waarborgen.

Omdat de vrijstelling van het tweede lid alleen geldt voor zover de onderscheiden aandeelhouders een soortgelijk belang bij de (fictieve) onroerende zaak behouden, wordt er wel ovb geheven indien dit belang ingevolge de splitsing wijzigt. In dat geval wordt bij de verkrijgende rechtspersoon ovb geheven over de waarde van de verkregen onroerende zaak onder aftrek van het indirecte belang dat diens aandeelhouder onmiddellijk voorafgaande aan de splitsing in die (fictieve) onroerende zaak had. Zie ter verduidelijking het volgende voorbeeld.

Voorbeeld (verkrijging onroerende zaak door verkrijgende rechtspersoon)



A en B hebben beiden 50% van de aandelen in X BV. X BV bezit alleen twee panden. Pand 1 is 600.000 euro waard en pand 2 is 400.000 euro waard, dit is samen 1.000.000 euro. A en B hebben via hun aandelenbelang in X BV indirect een belang bij een waarde van 500.000 euro. X BV wordt via een zogenoemde ruziesplitsing gesplitst in A BV en B BV. Bij de splitsing verkrijgt A de aandelen in A BV met pand 1 en B de aandelen in B BV met pand 2. In dat geval wordt bij de verkrijgende rechtspersoon A BV ovb geheven over de waarde van pand 1 onder aftrek van het indirecte belang dat diens aandeelhouder A onmiddellijk voorafgaande aan de splitsing in die onroerende zaak had. Dit betekent dat A BV ovb verschuldigd is over een meerwaarde van 100.000 euro (600.000 -/- 500.000). B BV is in dit voorbeeld geen ovb verschuldigd door toepassing van de splitsingsvrijstelling.

Artikel 5c, derde lid

Artikel 5c, derde lid, UB BRV introduceert een aanhoudingseis met een termijn van drie jaar voor (aandeelhouders van) splitsende rechtspersonen die krachtens splitsing een soortgelijk belang in (een groepsmaatschappij van)¹² de verkrijgende rechtspersoon verkrijgen. De belasting die door toepassing van de splitsingsvrijstelling niet is geheven is alsnog verschuldigd indien de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon binnen drie jaar niet meer in het bezit is van het gehele in het kader van de splitsing verkregen soortgelijke belang in de verkrijgende rechtspersoon (eerste lid) dan wel bij de onroerende zaken (tweede lid). Onder 'aandeelhouder' en 'verkrijgende rechtspersoon' kunnen al naargelang het geval ook 'aandeelhouders' en 'verkrijgende rechtspersonen' worden verstaan.

Ook wanneer een deel van het bij of met de splitsing verkregen soortgelijke belang in de verkrijgende rechtspersoon of bij de onroerende zaken vóór ommekomst van de periode van drie jaar niet of niet

¹² Zie de toelichting bij het tiende lid.

meer geheel in het bezit is van de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon, of het belang in die periode niet langer soortgelijk is, vervalt de gehele vrijstelling voor *die* verkrijgende rechtspersoon. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer het belang verwatert door de uitgifte van extra aandelen, als dit gebeurt is er geen kwantitatief soortgelijk belang meer. In dat geval is de betreffende verkrijgende rechtspersoon alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van het aan die aandeelhouder toerekenbare deel van de onroerende zaken ten tijde van de verkrijging wegens splitsing.

Onder waarde wordt verstaan de waarde in het economische verkeer.¹³ De belasting ter zake van de splitsing is verschuldigd op het moment waarop niet langer aan de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling wordt voldaan.

Als één van de aandeelhouders niet langer aan de hiervóór toegelichte aanhoudingseis voldoet, wordt enkel bij *die* aandeelhouder de vrijstelling teruggenomen.

Artikel 5c, vierde lid

Artikel 5c, vierde lid UB BRV regelt dat alsnog ovb is verschuldigd indien de van de gesplitste rechtspersoon verkregen onderneming niet in haar geheel gedurende een periode van ten minste drie jaar vanaf het moment van de splitsing door de verkrijgende rechtspersoon of verkrijgende rechtspersonen wordt voortgezet. Waar in het verdere van deze toelichting gesproken wordt van onderneming moet hieronder ook een verkregen zelfstandig onderdeel van een onderneming worden verstaan. Bij zuivere splitsing waarbij twee verkrijgende rechtspersonen allebei een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan verkrijgen, wordt aan beide rechtspersonen zelfstandig de voortzettingseis gesteld. Als één van de verkrijgende rechtspersonen niet langer aan de voortzettingseis voldoet, wordt dus enkel bij *die* verkrijgende rechtspersoon de vrijstelling teruggenomen.

De belasting is verschuldigd op het moment waarop niet langer aan de voorwaarden van de splitsingsvrijstelling wordt voldaan. Daarbij wordt geheven over de waarde in het economische verkeer van de verkregen onroerende zaken op het moment van splitsing. Van voortzetting is slechts sprake indien de bedrijfsvoering ten aanzien van de verkregen onderneming gedurende ten minste drie jaar na splitsing in haar geheel wordt voortgezet door de verkrijgende rechtspersoon en die rechtspersoon geen handelingen verricht die bij de gesplitste rechtspersoon, indien de (af)splitsing niet zou hebben plaatsgevonden, zouden hebben geleid tot staking van de verkregen onderneming.

Artikel 5c, vijfde lid

Artikel 5c, vijfde lid, UB BRV maakt een uitzondering op de gevolgen van het niet voldoen aan de aanhoudingseis van artikel 5c, derde lid, UB BRV. Wanneer de vervreemding van het belang het gevolg is van een vrijgestelde rechtshandeling die onder de werking van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR valt¹⁴ dan wel het gevolg is van een aandelenfusie onder de voorwaarde dat ten minste 75% van de aandelen wordt verkregen tegen toekenning van eigen aandelen, wordt de ovb inzake de belaste verkrijging waarop de splitsingsvrijstelling van artikel 5c UB BRV is toegepast niet alsnog verschuldigd.¹⁵ Het vijfde lid bepaalt, in samenhang met het zevende lid (zie hierna), dat in die situaties gedurende de periode die nog resteert van de periode die bij aanvang drie jaar bedroeg, het toegekende belang in het kader van de rechtshandelingen van genoemd vijfde lid, onderdelen a en b,

¹³ Artikel 52 WBR.

¹⁴ In het bijzonder bij fusie, splitsing en reorganisatie.

¹⁵ Omdat de overdrachtsbelasting geen vrijstelling in het kader van een aandelenfusie kent, wordt deze separaat in het vijfde lid, onderdeel b, beschreven.

in de plaats komt van het soortgelijke belang in de verdwijnende rechtspersoon (of een groepsmaatschappij daarvan) dan wel het in het eerste en tweede lid bedoelde belang de resterende periode in het bezit blijft van de opvolgende verkrijger. Daarnaast kan een opvolgende rechtshandeling ook weer tot een verkrijging leiden, die dan – mits daarop een in artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV genoemde vrijstelling van toepassing is – ook weer onder de daarvoor gestelde voorwaarden kan worden vrijgesteld.

Artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a

Artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV regelt dat vrijgestelde opvolgende rechtshandelingen in de zin van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR, als gevolg waarvan de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon het bij of in verband met de splitsing verkregen soortgelijke belang niet langer houdt, er niet toe leiden dat door toepassing van artikel 5c, derde lid, UB BRV alsnog ovb verschuldigd is ter zake van de splitsing als bedoeld in het eerste of tweede lid. Het voorgaande betekent bijvoorbeeld dat wanneer het soortgelijke belang wordt vervreemd binnen concern met toepassing van de interne reorganisatievrijstelling en deze vrijstelling op enig moment binnen drie jaar komt te vervallen omdat niet langer aan de voorwaarden van deze vrijstelling wordt voldaan, hiermee ook alsnog de splitsingsvrijstelling komt te vervallen. In dat geval is de ontheffingsbepaling van artikel 5c, vijfde lid, onderdeel a, UB BRV niet langer van toepassing.

Artikel 5c, vijfde lid, onderdeel b

Indien binnen een periode van drie jaar na de splitsing, bedoeld in het eerste of tweede lid, de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon als gevolg van een opvolgende aandelenfusie het in het kader van de splitsing verkregen soortgelijke belang vervreemdt, wordt zonder nadere regeling niet meer voldaan aan de in artikel 5c, derde lid, UB BRV geformuleerde aanhoudingseis. Artikel 5c, vijfde lid, onderdeel b, UB BRV voorziet voor die situatie in een uitzondering op de gevolgen die artikel 5c, derde lid, UB BRV hieraan verbindt. Wanneer de vervreemding van het soortgelijke belang het gevolg is van een vervreemding van aandelen in het kader van een aandelenfusie wordt de overdrachtsbelasting inzake de belaste verkrijging waarop de splitsingsvrijstelling is toegepast niet alsnog verschuldigd. Bij de aandelenfusie moet ten minste 75% van de aandelen van de rechtspersoon die wegens splitsing de aandelen heeft toegekend, worden verkregen door een andere rechtspersoon tegen toekenning van een door eigen aandelen vertegenwoordigd soortgelijk belang. Hierbij geldt dat het toegevoegde belang nog steeds, weliswaar indirect, een soortgelijk belang bij de eerder van de gesplitste rechtspersoon verkregen vermogen, waaronder de (fictieve) onroerende zaken, vertegenwoordigt.

Artikel 5c, zesde lid

Artikel 5c, zesde lid, UB BRV regelt dat voor de toepassing van artikel 5c, vijfde lid, onderdeel b, UB BRV naast de toekenning van aandelen in het kader van een aandelenfusie ook een geldbedrag van maximaal 10% van de nominale waarde van die aandelen mag worden betaald aan de rechtspersoon die bij deze aandelenfusie is betrokken. Deze maximering van een eventuele bijbetaling is erop gericht te voorkomen dat een verkoop van aandelen waarop een aanhoudingseis rust, wordt ingekleed als een aandelenfusie (inbreng tegen toekenning van aandelen).

Artikel 5c, zevende lid

Artikel 5c, zevende lid, UB BRV regelt dat in de situaties, bedoeld in artikel 5c, vijfde lid, UB BRV, gedurende de periode die nog resteert van de periode die bij aanvang ervan drie jaren bedroeg, het verkregen belang in het kader van de rechtshandelingen van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR

in de plaats komt van het bij de splitsing verkregen belang in de verkrijgende rechtspersoon (of een groepsmaatschappij daarvan) dan wel het in het eerste en tweede lid bedoelde belang de resterende periode in het bezit blijft bij de verkrijger.

Indien binnen een periode van drie jaar na de splitsing de verkrijgende rechtspersoon (of een groepsmaatschappij daarvan) verdwijnt, bijvoorbeeld als gevolg van een opvolgende juridische fusie, waarbij zijn vermogen als verdwijnende rechtspersoon onder algemene titel overgaat op een (opvolgende) verkrijgende rechtspersoon, wordt strikt genomen niet meer voldaan aan de in het eerste lid geformuleerde aanhoudingseis. Hierdoor zou de verleende vrijstelling ter gelegenheid van de splitsing moeten worden teruggenomen. Het vijfde lid bepaalt, in samenhang met het zevende lid, dat in die situatie gedurende de resterende periode van drie jaar het verkregen belang in het kader van de opvolgende juridische fusie in de plaats komt van het in het kader van die fusie afgestane belang in de verdwijnende rechtspersoon. Hetzelfde geldt indien het verkregen (aandelen)belang als bedoeld in het eerste en tweede lid verdwijnt in het kader van een opvolgende splitsing.

Het vijfde lid is ook van toepassing in gevallen waarin het verkregen aandelenbelang in het kader van de splitsing niet verdwijnt. Dat is bijvoorbeeld aan de orde indien een aandeelhouder van een verkrijgende rechtspersoon (of een groepsmaatschappij daarvan) het in het eerste of tweede lid bedoelde belang vervreemdt in het kader van een bedrijfsfusie of een interne reorganisatie. Ook hier geldt dat de vrijstelling niet wordt teruggenomen, onder de voorwaarde dat de opvolgende verkrijger gedurende de resterende periode het in het eerste en tweede lid bedoelde belang blijft behouden.

Indien de splitsende rechtspersoon of zijn aandeelhouder ten minste 75% van de aandelen van de rechtspersoon die wegens splitsing aandelen heeft toegekend, overdraagt aan een andere rechtspersoon tegen toekenning van een door eigen aandelen vertegenwoordigd soortgelijk belang door die andere rechtspersoon, wordt de vrijstelling niet teruggenomen, onder de voorwaarde dat de splitsende rechtspersoon of zijn aandeelhouder gedurende de resterende periode van drie jaar het verkregen belang in het kader van de opvolgende aandelenfusie blijft behouden. Daarbij geldt dat de rechtspersoon die ten minste 75% van de aandelen van de rechtspersoon, die wegens splitsing aandelen heeft toegekend en waarop de aanhoudingseis als bedoeld in het derde lid rust, heeft verkregen, deze aandelen gedurende de resterende periode van drie jaren behoudt. Hiermee wordt bereikt dat de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon indirect een soortgelijk belang behoudt bij het in het kader van de splitsing (af)gesplitste vermogen en daarmee bij de (fictieve) onroerende zaken.

Artikel 5c, achtste lid

Indien binnen een periode van drie jaar na de splitsing, bedoeld in het eerste lid, de van de gesplitste rechtspersoon verkregen onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan, wordt vervreemd door de verkrijgende rechtspersoon, bijvoorbeeld als gevolg van een opvolgende juridische fusie waarbij die onderneming onder algemene titel overgaat op een (opvolgende) verkrijgende rechtspersoon, wordt niet meer voldaan aan de in het vierde lid van artikel 5c UB BRV geformuleerde voortzettingseis. Zonder de uitzonderingen die zijn opgenomen in het vijfde lid van artikel 5c UB BRV in samenhang met het zevende lid van artikel 5c UB BRV, zou de bij de splitsing verleende vrijstelling van ovb moeten worden teruggenomen. Artikel 5c, achtste lid, UB BRV regelt echter dat de splitsingsvrijstelling van toepassing blijft indien de onderneming wordt vervreemd door middel van een opvolgende vrijgestelde rechtshandeling als bedoeld in het vijfde lid, onderdeel a, UB BRV. Hierbij wordt de voorwaarde gesteld dat de verkrijger van de onderneming deze voor de resterende periode, die bij aanvang ervan drie jaar bedroeg, moet voortzetten.

Artikel 5c, negende lid

In het derde en vierde lid van artikel 5c UB BRV worden de aanhoudingseis, respectievelijk de voortzettingseis, opgenomen. In het vijfde tot en met het achtste lid van dat artikel wordt geregeld dat de splitsingsvrijstelling niet wordt teruggenomen als niet langer aan de aanhoudings- en/of voortzettingseis wordt voldaan als gevolg van een vrijgestelde opvolgende rechtshandeling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR, dan wel als gevolg van een aandelenfusie. Het is mogelijk dat bij een opeenstapeling van rechtshandelingen de daarmee samenhangende faciliteiten naar de letter van het UB BRV van toepassing zijn, maar dat deze uitkomst niet strookt met doel en strekking van de vrijstellingen dan wel de wet. Het is niet de bedoeling dat de splitsingsvrijstelling van toepassing is als onderdeel van een stappenplan, waarbij op voorhand al duidelijk is dat er voorafgaande en/of opvolgende rechtshandelingen zullen plaatsvinden, terwijl voor het beoogde bedrijfseconomische resultaat daarvan een rechtstreekse belaste verkrijging meer voor de hand ligt.

Artikel 5c, negende lid, UB BRV regelt om die reden dat het vijfde tot en met het achtste lid van dat artikel buiten toepassing blijft indien de in die leden genoemde rechtshandelingen in samenhang met de splitsing in overwegende mate zijn gericht op het ontgaan van ovb. Deze bepaling komt overeen met het bepaalde in artikel 5bis, zesde lid, UB BRV. Voor het buiten toepassing laten van genoemd vijfde tot en met achtste lid is niet vereist dat een besparing van ovb de enige reden is om de gekozen route te bewandelen. Genoemd negende lid voorkomt dat het opeenstapelen van gebeurtenissen als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR tot oneigenlijk gebruik van in dit geval de splitsingsvrijstelling leidt.

Artikel 5c, tiende lid

De splitsingsvrijstelling is ingevolge artikel 5c, tiende lid, UB BRV eveneens van toepassing indien de splitsing leidt tot de verkrijging van een belang in een uit hoofde van de splitsing verkrijgende rechtspersoon of een groepsmaatschappij daarvan, indien deze rechtspersoon of groepsmaatschappij kwalificeert als een onroerendezaakrechtspersoon (OZR) en deze verkrijging leidt tot een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4 WBR. Hieruit volgt dat deze bepaling alleen van toepassing is als de verkrijging ingevolge de splitsing is vrijgesteld op grond van dit artikel. Hiermee vervalt de noodzaak om bij beleidsbesluit te regelen dat de splitsingsvrijstelling tevens kan gelden voor de verkrijging van aandelen in een OZR.¹⁶

Artikel 5c, elfde lid

Het elfde lid van artikel 5c UB BRV regelt wat voor de toepassing van dat artikel wordt verstaan onder 'rechtspersoon'. Onder rechtspersoon wordt verstaan: de nv, bv, de vereniging, de coöperatie alsmede de onderlinge waarborgmaatschappij, mits deze een in aandelen verdeeld kapitaal hebben. Ook lichamen die zijn opgericht naar het recht van een andere staat kunnen als rechtspersoon worden aangemerkt indien dergelijke lichamen naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn met de hierboven genoemde rechtspersonen.

In de nieuwe tekst van artikel 5c UB BRV is de term 'vennootschap' vervangen door de term 'rechtspersoon'. Hiermee is artikel 5c UB BRV meer in lijn gebracht met de terminologie van artikel 5bis UB BRV.

¹⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2018, over ondernemingsfaciliteiten (Staatscourant 2018, 30213).