



Advies Netwerk Notarissen **Internetconsultatie Aanpassing splitsingsvrijstelling**

vooraf

Met dit advies reageert Netwerk Notarissen op de internetconsultatie met betrekking tot de wijziging van art. 5c Uitvoeringsbesluit belasting van rechtsverkeer (UB BRV). Op grond van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) zijn verkrijgingen van (fictieve) onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen belast met overdrachtsbelasting. Hierop bestaat onder andere een uitzondering op grond van de splitsingsvrijstelling (art 15 lid 1 onderdeel h WBR jo. art 5c UB BRV). De definitie en de voorwaarden van deze splitsingsvrijstelling is overeenkomstig de splitsingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting (in art. 14a lid 6 Vpb). De bedoeling van de wetgever respectievelijk de besluitgever hierbij was dat, als in de vennootschapsbelasting sprake is van een te faciliteren splitsing, dit in beginsel ook voor de overdrachtsbelasting het geval is (zie Stb. 2005, 688, p.6).

Het verlenen van de splitsingsvrijstelling voor de toepassing van de vennootschapsbelasting betekent echter niet automatisch dat ook de splitsingsvrijstelling voor de overdrachtsbelasting moet worden verleend. Op basis van de voorwaarden is de splitsingsvrijstelling van toepassing bij overgang van vermogen onder algemene titel in het kader van een splitsing, behalve als de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Voor toepassing van de vrijstelling mag de (af)splitsing niet in overwegende mate gericht zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (art 5c lid 1 UB BRV). Deze antimisbruiktoets is ingevoerd per 1 januari 2006 en conform art. 14a lid 6 Wet Vpb. Deze is gebaseerd op de EU-fusierichtlijn, waar de toets ziet op 'belastingfraude of -ontwijking', terwijl het in de Nederlandse wet gaat over het 'ontgaan of uitstellen'. Overigens valt de overdrachtsbelasting niet onder deze EU-fusierichtlijn (HvJ EU 20 mei 2010, C-352/08), zodat de wetgever respectievelijk de besluitgever in beginsel vrij is de regeling in de overdrachtsbelasting aan te passen.

In de regeling is een dubbele tegenbewijsregeling opgenomen. Als de splitsing niet plaatsvindt op zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de splitsende en de verkrijgende rechtspersoon, wordt de splitsing geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing en is de splitsingsvrijstelling niet van toepassing. Hiervoor geldt een tegenbewijsregeling. Daarnaast wordt een zakelijke overweging niet aanwezig geacht als binnen 3 jaar na de splitsing de aandelen van de gesplitste of de verkrijgende rechtspersoon worden vervreemd aan een niet-verbonden lichaam. De belastingplichtige mag echter het tegendeel aannemelijk maken. Op grond hiervan gold bij afsplitsing van tankstations door een olieconcern de overdrachtsbelastingvrijstelling, ondanks dat de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon één dag na de splitsing waren overgedragen aan een niet met de gesplitste rechtspersoon verbonden lichaam (zie HR 13 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1297). Dit laatste arrest was in lijn met het zogenoemde Bulkgas-arrest, dat voor de toepassing van de vennootschapsbelasting was geweest (HR 2 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:1297).

Op grond van de jurisprudentie kan de splitsingsvrijstelling niet naar believen worden toegepast. Volgens de Hoge Raad moet namelijk voor toepassing van de vrijstelling zowel het einddoel als de weg ernaartoe zakelijk zijn (HR 14 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:17), zodat de splitsingsvrijstelling niet kan worden toegepast als de splitsing uitsluitend plaatsvindt om onroerende zaken zonder overdrachtsbelasting te kunnen overdragen. Ondanks een zakelijk einddoel kan dus op grond van dit arrest sprake zijn van het ontgaan van overdrachtsbelasting wegens het ontbreken van een zakelijk

gekozen (af)splitsingsroute. Overigens was het in de onderhavige zaak civielrechtelijk niet mogelijk voor de stichting om onroerende zaken af te splitsen naar een andere rechtspersoon, zodat de stichting eerste een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid heeft opgericht en daaraan de onroerende zaken met behulp van de interne reorganisatievrijstelling onder bijzondere titel.

Of de onderhavige splitsingsvrijstelling van art. 5c UB BRV zowel geldt voor de verkrijgende rechtspersoon als voor de aandeelhouder van de verkrijgende rechtspersoon, als deze door de splitsing een groter belang krijgt in een onroerendezaakrechtspersoon (OZR) in de zin van art. 4 WBR, is door rechters wisselend over beslist (zie Rb. Gelderland 27 februari 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:822 versus Rb. Zeeland-West-Brabant 11 april 2023 ECLI:NL:RBZWB:2023:1900). In onderdeel 6.1 van het besluit van 25 mei 2018, 2018-50125, is een goedkeuring opgenomen dat de vrijstelling ook geldt voor de verkrijging van de aandelen in een OZR, mits het (middellijke) belang dat de aandeelhouders hebben in de waarde van de (af)gesplitste onroerende zaken niet wijzigt.

reikwijdte wetsvoorstel

Op grond van het voorgestelde art. 5c lid 1 UB BRV wordt de splitsingsvrijstelling beperkt tot de situatie dat bij splitsing de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan wordt verkregen en de aandeelhouders van de verkrijgende rechtspersoon een soortgelijk belang houden als dat zij in de splitsende rechtspersoon hadden. Op grond hiervan is bij bijvoorbeeld de afsplitsing van tankstations door een olieconcern de vrijstelling in de overdrachtsbelasting van toepassing, mits deze de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon verkrijgt en gedurende ten minste drie jaar na de splitsing in bezit houdt (zie het voorgestelde art. 5c lid 3 UB BRV). Bovendien moet de gehele onderneming of het zelfstandige onderdeel daarvan gedurende die periode voortgezet worden (zie het voorgestelde art. 5c lid 4 UB BRV). Als de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing het verkregen soortgelijk belang niet meer in het geheel in bezit heeft, is de belasting die niet is geheven op grond van de splitsingsvrijstelling alsnog verschuldigd.

Daarnaast is op grond van het voorgestelde art. 5c lid 2 UB BRV de splitsingsvrijstelling mogelijk als bij splitsing niet de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan overgaat, mits de aandeelhouders van de verkrijgende rechtspersoon een soortgelijk belang houden als zij in de splitsende rechtspersoon hadden. Bijvoorbeeld in de situatie dat de aandeelhouders van een werkmaatschappij een bedrijfspannend waarvoor geen hypothecaire zekerheid is verstrekt wil afsplitsen van de ondernemingsactiviteiten en de overige bedrijfspannenden waarvoor wel hypothecaire zekerheid is verstrekt (zie Hof Arnhem-Leeuwarden 3 januari 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:6). Een ander voorbeeld is de ruziesplitsing waarbij broer en zus aandelen krijgen in een eigen vennootschap in plaats van een gezamenlijke vennootschap en het bedrijfspannend van deze laatste wordt gesplitst in een vennootschap met het bedrijfspannend en een vennootschap met effecten en liquide middelen (zie HR 20 januari 2023; ECLI:NL:HR:2023:64). Ook hiervoor geldt dat de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon drie jaar na de splitsing het verkregen soortgelijk belang in het geheel in bezit moet houden. Als de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon het verkregen soortgelijk belang binnen deze periode vervreemdt, is de niet geheven belasting op grond van de splitsingsvrijstelling alsnog verschuldigd (zie het voorgestelde art. 5c lid 3 UB BRV).

Verkrijgen de aandeelhouders van de verkrijgende rechtspersoon niet een soortgelijk belang als dat zij hadden in de gesplitste rechtspersoon, dan wordt overdrachtsbelasting geheven over de waarde van de verkregen onroerende zaak onder aftrek van het indirecte belang dat diens aandeelhouder onmiddellijk voorafgaande aan de splitsing had. Dit is overeenkomstig de goedkeuring in onderdeel 6.1 van het besluit van 25 mei 2018, 2018-50125 voor de belastingheffing van de aandeelhouder van de gesplitste vennootschap (OZR).

Het voorgestelde art. 5c lid 3 UB BRV is echter niet van toepassing als het soortgelijke belang wordt vervreemd in het kader van een juridische fusie, een interne reorganisatie of een splitsing (zie het voorgestelde art. 5c lid 5 UB BRV). In dat geval gaat de resterende periode van drie jaar lopen voor het hiervoor in de plaats gekregen soortgelijk belang.

gevolgen voor de notariële praktijk

Graag vraagt Netwerk Notarissen aandacht voor een aantal gevolgen voor de notariële praktijk.

1. Als art. 5c UB BRV wordt gewijzigd, ontstaat een verschil tussen de regeling voor de toepassing van de overdrachtsbelasting en de vennootschapsbelasting. Dit vormt een belemmering voor de praktijk.
2. Op grond van de voorgestelde tekst van art. 5c lid 3 i UB BRV is de gehele overdrachtsbelasting verschuldigd als de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing het verkregen soortgelijke belang niet meer geheel in bezit heeft. Op grond van art. 5c lid 5 UB BRV blijft lid 3 onder omstandigheden buiten toepassing. In lid 5 is niet genoemd de situatie dat het verkregen soortgelijke belang onder algemene titel overgaat krachtens huwelijksvermogensrecht, erfrecht of dat een huwelijksgoederengemeenschap of een nalatenschap waarin het verkregen soortgelijke belang valt, wordt verdeeld binnen deze aanhoudingsperiode van drie jaar. Netwerk Notarissen vraagt zich af of in lid 5 voor deze situaties ook een regeling kan worden opgenomen?
3. Op grond van de voorgestelde tekst lijkt de gehele overdrachtsbelasting verschuldigd als de aandeelhouder binnen drie jaar na de splitsing het verkregen soortgelijk belang niet meer geheel in bezit heeft. Netwerk Notarissen meent dat alleen de overdrachtsbelasting voor zover het soortgelijk belang binnen deze periode niet meer geheel in bezit is, verschuldigd zou moeten zijn.
4. De overdrachtsbelasting is een tijdstipbelasting. Netwerk Notarissen vraagt zich af of met "drie jaar na splitsing" wordt bedoeld drie jaar na de dag waarop de verkrijgende rechtspersoon onder algemene titel het vermogen heeft verkregen? Dit is de dag na het passeren van de akte van splitsing. Op grond van het voorgestelde lid 3 zou deze overdrachtsbelasting ook verschuldigd zijn als de splitsing bijvoorbeeld door de rechter wordt vernietigd op grond van art. 2:334u BW. Gezien het karakter van tijdstipbelasting ontnemt deze vernietiging niet het belastbare feit en het vervallen van de vrijstelling (zie bijvoorbeeld voor het in stand houden van het belastbare feit voor de schenkbelasting na een beroep op wederzijdse dwaling: HR 10 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:1). Netwerk Notarissen vraagt zich af of hiervoor een regeling kan worden opgenomen.
5. Als informele samenwoners een gemeenschappelijke onroerende zaak bij 'scheiding' verdelen, is onder omstandigheden de vrijstelling op grond van art. 15 lid 1 sub g WBR van toepassing. Bij de verdeling van aandelen in een OZR kunnen samenwoners die gaan 'scheiden' een beroep doen op HR 20 januari 2023; ECLI:NL:HR:2023:64 (ruziesplitsing). Dan is ook de vrijstelling van toepassing. Als art. 5c lid 2 UB BRV wordt gewijzigd, kan dit niet langer. Het is de vraag of het onderscheid dat hiermee ontstaat tussen samenwoners die een gezamenlijke onroerende zaak verdelen en samenwoners die aandelen in een OZR verdelen, gewenst is.

Utrecht, 6 mei 2024
Netwerk Notarissen,

Lucienne van der Geld (directeur)

Netwerk Notarissen in een organisatie van 150 notariskantoren in Nederland met bijna 600 juristen die samen een expertnetwerk vormen op notariële onderwerpen. Zij vormen ook samen een denktank voor de veranderende maatschappij.