



**BOATHOUSE | Tax Consultancy BV**  
Zijpendaalseweg 47  
6814 CC Arnhem  
T: 06-12928834  
E: rozendal@boathousetax.nl

**Aan:** Ministerie van Financiën  
**Van:** dr. A. Rozendal (BOATHOUSE Tax Consultancy B.V.)  
**Datum:** 6 mei 2024  
**Betreft:** Internetconsultatie aanpassing splitsingsvrijstelling

---

## Algemene opmerkingen

Op voorhand merk ik op dat ik begrip heb voor de voorgestelde aanpassingen, want een aantal objectieve criteria (o.a. de aanhoudingseis en de voortzettingseis) biedt meer duidelijkheid voor de praktijk. Dit geldt ook voor de regeling voor de 'ruziesplitsing'. De voorgestelde aanpassingen zullen ook leiden tot nieuwe vragen in de praktijk (o.a. inzake het begrip 'soortgelijk belang').

Op de eerste plaats is er naar mijn mening geen noodzaak om de splitsingsvrijstelling aan te passen op basis van het veronderstelde 'oneigenlijk gebruik'. Immers, indien in een concreet geval sprake is van oneigenlijk gebruik dan is de splitsingsvrijstelling naar zijn aard niet van toepassing.

Ook de stelling dat als gevolg van de "zware bewijslast" voor de Inspecteur de handhaving van en het toezicht op toepassing van de splitsingsvrijstelling en het innemen van standpunten in vooroverleg structureel tot "een hoge uitvoeringslast bij de Belastingdienst" leidt en dat dit wordt versterkt "doordat in de praktijk relatief veel gebruik wordt gemaakt van de splitsingsvrijstelling ten opzichte van de andere ondernemingsvrijstellingen" is zonder concrete onderbouwing niet overtuigend. Bovendien is het ook logisch dat in de praktijk relatief veel gebruik wordt gemaakt van de splitsingsvrijstelling ten opzichte van de andere ondernemingsvrijstellingen omdat de splitsing ook een - nota bene door de wetgever gepropageerde - manier is om voor te sorteren op een bedrijfsopvolging (zie ook hierna).

De situaties waarin in de praktijk een beroep wordt gedaan op de splitsingsvrijstelling kunnen op hoofdlijnen als volgt worden onderverdeeld:

1. Splitsingen binnen concern;
2. Splitsingen buiten concern waarbij geen opvolgende vervreemding plaatsvindt binnen de driejaarstermijn.
3. Splitsingen waarbij een opvolgende vervreemding aan een derde plaatsvindt in het kader van een bedrijfsopvolging;
4. Splitsingen waarbij een opvolgende vervreemding aan een derde plaatsvindt buiten het kader van een bedrijfsopvolging.

In situatie 1 kan een beroep worden gedaan op zowel de vrijstelling van art. 5c UB BRV (splitsingsvrijstelling) als de vrijstelling van art. 5b UB BRV (interne reorganisatievrijstelling). In dat geval is sprake van keuzevrijheid, zo blijkt uit het standpunt van de Kennisgroep overdrachtsbelasting (zie 18-052-06).

In situatie 2 kan alleen een beroep worden gedaan op de vrijstelling van art. 5c UB BRV (splitsingsvrijstelling). In dit geval is echter geen sprake van het gesignaleerde "oneigenlijke gebruik" omdat er geen opvolgende vervreemding plaatsvindt.

In situatie 3 kan alleen een beroep worden gedaan op de vrijstelling van art. 5c UB BRV (splitsingsvrijstelling). Hoewel de splitsing wordt gevolgd door een overdracht aan een ander is in dit geval ook geen sprake van het gesignaleerde "oneigenlijke gebruik". Het betreft een - door de fiscale wetgever zelf gesuggereerde - splitsing met het oog op een reële bedrijfsopvolging (zie NnaV,

Kamerstukken II, 2009/10, 32 129, nr. 8, blz. 8 en p. 65). De derde aan wie wordt vervreemd betreft veelal een familielid c.q. de beoogde bedrijfsopvolger.

In situatie 4 is wel sprake van het veronderstelde “oneigenlijke gebruik”, waarbij moet worden aangetekend dat van “oneigenlijk gebruik” alleen sprake kan zijn indien vaststaat de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan van overdrachtsbelasting.

Hoewel de exacte aantallen niet bekend zijn, zal van het totaal aantal splitsingen waarbij men in de praktijk een beroep wil doen op de splitsingsvrijstelling een relatief klein aandeel onder situatie 4 vallen.

Daarnaast hebben de meeste belastingplichtigen die voornemens zijn een splitsing uit te voeren de voorkeur voor zekerheid vooraf omtrent de toepassing van de splitsingsvrijstelling. De ervaring in de praktijk leert dat een relatief groot aantal verzoeken wordt afgewezen door de Belastingdienst (hoewel concrete cijfers niet beschikbaar zijn is dit wel een veelgehoorde klacht in de praktijk). Het aantal gevallen waarin ondanks de afwijzing alsnog gebruik wordt gemaakt van de splitsingsvrijstelling zal dus relatief beperkt zijn.

Gelet op het voorgaande is het zonder concrete onderbouwing de vraag hoe groot de gestelde uitvoeringslast voor de Belastingdienst daadwerkelijk is.

Ook is zonder concrete cijfers niet duidelijk in welke mate dit onwenselijk gebruik zich in de praktijk voordoet en om hoeveel gedeerde overdrachtsbelasting het gaat. Immers, slechts in uitzonderlijke gevallen zal sprake zijn van zakelijke overwegingen voor een splitsing die overduidelijk is gericht op een verkoop (zoals beschreven in situatie 4 hiervoor).

## **Opmerkingen van wetstechnische aard**

### **Lid 1**

De tekst van het voorgestelde lid 1 luidt:

*1. De in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling wegens splitsing is van toepassing bij overgang van vermogen onder algemene titel in het kader van een splitsing van een rechtspersoon voor zover een of meer verkrijgende rechtspersonen de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan van de splitsende rechtspersoon verkrijgen, mits de verkrijgers van de bij die splitsing toegekende aandelen een soortgelijk belang houden in de verkrijgende rechtspersoon of rechtspersonen als de aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon hadden in de splitsende rechtspersoon op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de splitsing.*

Hieronder zijn vragen en opmerkingen inzake de toepassing van het eerste lid opgenomen.

### Rangorde

Het is niet duidelijk of men bij een splitsing verplicht is om artikel 5c UB en de bijbehorende voorwaarden toe te passen, of dat het ook is toegestaan om de interne reorganisatievrijstelling van artikel 5b UB toe te passen. Op grond van het standpunt van de Kennisgroep Overdrachtsbelasting 18-052-06 zou die keuzevrijheid van toepassing moeten zijn. In de Toelichting op de definitieve tekst zou dit verduidelijkt kunnen worden.

### Invulling ondernemingseis

Gesteld wordt dat de vrijstelling van toepassing is “voor zover een of meer verkrijgende rechtspersonen de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan van de splitsende rechtspersoon verkrijgen.”

Deze tekst lijkt ruimer geformuleerd dan de bedoeling is. Ingeval van een splitsing kan sprake zijn van een of meer verkrijgende rechtspersonen die geen (fictieve) onroerende zaken verkrijgen maar wel een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan. Bijvoorbeeld als X BV een onderneming drijft waartoe een bedrijfspand behoort. Als X BV vervolgens zuiver wordt gesplitst in A BV en B BV en de onderneming overgaat naar A BV en het bedrijfspand naar B BV.

De voorgestelde tekst suggereert dat de vrijstelling van toepassing is voor zover aan de voorwaarde wordt voldaan dat een of meer verkrijgende rechtspersonen de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan van de splitsende rechtspersoon verkrijgen. Aan die voorwaarde is het voornoemd voorbeeld voldaan. De bedoeling zal vermoedelijk zijn dat de vrijstelling van toepassing is voor zover de rechtspersoon die (fictieve) onroerende zaken verkrijgt de gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan verkrijgt waartoe de betreffende onroerende zaken behoren? In de Toelichting op de definitieve tekst zou dit verduidelijkt kunnen worden.

#### Invulling ondernemingseis en vermogensetikettering

Stel dat X BV een projectontwikkelingsonderneming drijft. Tot het vermogen van de BV behoren verhuurde panden die worden gebruikt als zekerheid om de ontwikkelingsactiviteiten te financieren. De verhuur is *an sich* een beleggingsactiviteit. De verhuurde panden kunnen mogelijk wel als ondernemingsvermogen kwalificeren op grond van de vermogensetiketteringsregels in de inkomstenbelasting.

Als nu de projectontwikkelingsonderneming inclusief een aantal verhuurde panden die zijn ondergezet om de lopende ontwikkelingen te financieren overgaat in het kader van een splitsing, kan de vrijstelling dan worden toegepast op alle onroerende zaken, dus ook de verhuurde onroerende zaken? Dit zou voor de praktijk wel wenselijk zijn. In de Toelichting op de definitieve tekst zou dit verduidelijkt kunnen worden.

#### Invulling ondernemingseis bij een overgang van een 100% dochtervennootschap

Het vermogen van een personal holding wordt ter voorbereiding op een reële bedrijfsopvolging afgesplitst naar een nieuwe holding waarvan de aandelen op termijn worden geschonken aan de beoogde bedrijfsopvolger. Tot het af te splitsen vermogen van de personal holding behoort een bedrijfspand en een 100% deelneming in de werkmaatschappij waarin het bedrijfspand wordt verhuurd. In de parlementaire behandeling bij de Bedrijfsopvolgingsregeling is deze gang van zaken uitdrukkelijk bepleit en goedgekeurd door de fiscale wetgever (zie NnaV, Kamerstukken II, 2009/10, 32 129, nr. 8, blz. 8 en p. 65).

De holding zelf drijft echter geen onderneming. De voorgestelde regeling resulteert er derhalve in dat in een dergelijk geval niet kan worden voldaan aan de ondernemingseis, zodat de nieuwe holding 10,4% overdrachtsbelasting is verschuldigd. Daarmee zorgt de nieuwe regeling voor een fiscale belemmering in geval van een reële bedrijfsoverdracht.

Voor zover het aandelenpakket in de werkmaatschappij toch als een onderneming zou kunnen worden aangemerkt (bijvoorbeeld op grond van HR 25 februari 1981, HR 27 april 1994 en HR 14 juli 2006) zal de bedrijfsopvolging volgend op de splitsing bovendien leiden tot handelen in strijd met de aanhoudingseis van het voorgestelde lid 3. Voor ondernemingen met vastgoed dat dienstbaar is aan die onderneming leiden de voorgestelde aanpassingen van de splitsingsvrijstelling derhalve tot onwenselijke complicaties. Een herstructurering met het oog op een reële bedrijfsopvolging wordt *de facto* belemmerd zo niet onmogelijk gemaakt.

Gelet op het voorgaande zou het wenselijk zijn indien de ondernemingseis zou komen te vervallen en dat de voorzettingseis zal worden gesteld ten aanzien van activiteiten.

#### **Lid 3**

De tekst van het voorgestelde lid 3 luidt:

*3. De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet niet is gegeven ter zake van een splitsing als bedoeld in het eerste of tweede lid, is alsnog verschuldigd indien de gesplitste rechtspersoon dan wel de aandeelhouder van de gesplitste rechtspersoon binnen drie jaren na de splitsing het bij of in verband met de splitsing verkregen soortgelijke belang niet meer geheel in het bezit heeft.*

Hieronder zijn vragen en opmerkingen inzake de toepassing van het derde lid opgenomen.

### Reikwijdte aanhoudingseis

Het is niet geheel duidelijk wat de reikwijdte van de aanhoudingseis is. Stel X BV drijft een onderneming waartoe een bedrijfspann behoort. X BV wordt vervolgens zuiver gesplitst in A BV en B BV waarbij de onderneming overgaat naar A BV en het bedrijfspann naar B BV. In het kader van de splitsing reiken A BV en B BV aandelen uit aan de aandeelhouder van X BV. Die aandeelhouder vervreemdt binnen de driejaarstermijn het belang in A BV en heeft dus *het bij of in verband met de splitsing verkregen soortgelijke belang (in A BV) niet meer geheel in het bezit*.

Is het voorgestelde lid 3 van toepassing op alle "soortgelijke belangen"? Dus ook het soortgelijk belang in een van de verkrijgende rechtspersonen die geen onroerende zaken heeft verkregen? De teksten van het voorgestelde lid 1 en het voorgestelde lid 3 suggereren dat dit het geval is, zodat in het geschetste voorbeeld de vrijstelling wordt teruggenomen.

In de nota van toelichting wordt echter de suggestie gewekt dat het slechts gaat om het soortgelijk belang in de verkrijgende rechtspersoon die onroerende zaken heeft verkregen en een beroep op de vrijstelling heeft gedaan. Er wordt immers opgemerkt: *"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."*

Op dit punt zou een verduidelijking van de werking van het eerste en derde lid op zijn plaats zijn. Ter illustratie kan worden gewezen op het vierde lid, waarin expliciet is bepaald dat de voortzettingseis geldt ten aanzien van de verkrijgende vennootschap die een beroep heeft gedaan op de splitsingsvrijstelling zelf.

Zoals hiervoor bij lid 1 al aangegeven leidt het voorgestelde lid 3 ertoe dat een herstructurering met het oog op een reële bedrijfsopvolging *de facto* wordt belemmerd zo niet onmogelijk gemaakt.

### **Lid 4**

De tekst van het voorgestelde lid 4 luidt:

*4. De belasting die door toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet niet is geheven ter zake van een splitsing als bedoeld in het eerste lid is alsnog verschuldigd door die verkrijger die de van de gesplitste rechtspersoon verkregen onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan niet gedurende een periode van ten minste drie jaren na de splitsing geheel voortzet.*

Hieronder zijn vragen en opmerkingen inzake de toepassing van het tweede lid opgenomen.

### Reikwijdte voortzettingseis

Het is niet geheel duidelijk wat de reikwijdte van de voortzettingseis is. Stel X BV drijft een onderneming waartoe een bedrijfspann behoort. X BV wordt vervolgens zuiver gesplitst in A BV en B BV waarbij de onderneming overgaat naar A BV en het bedrijfspann naar B BV. In het kader van de splitsing reiken A BV en B BV aandelen uit aan de aandeelhouder van X BV. Die aandeelhouder vervreemdt binnen de driejaarstermijn het belang in A BV en heeft dus *het bij of in verband met de splitsing verkregen soortgelijke belang (in A BV) niet meer geheel in het bezit*.

### Ondernemingseis

De ondernemingseis leidt zoals beschreven bij lid 1 tot diverse problemen in geval van een reële bedrijfsopvolging. Om die problemen te ondervangen zou de ondernemingseis in lid 1 achterwege moeten blijven en zou de voortzettingseis kunnen gelden voor 'activiteiten' in plaats van een onderneming.

### **Lid 5**

De tekst van het voorgestelde lid 5 luidt:

*5. Het derde lid blijft buiten toepassing:*

*a. in geval van vervreemding van het soortgelijke belang in het kader van een juridische fusie als bedoeld in artikel 5bis, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b of een splitsing als bedoeld in*

*artikel 5c waarop de vrijstelling, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet wordt toegepast; dan wel*

*b. indien ten minste 75 percent van de aandelen van de rechtspersoon die wegens splitsing aandelen heeft toegekend, wordt verkregen door een andere rechtspersoon tegen toekenning van een door eigen aandelen vertegenwoordigd soortgelijk belang.*

Zoals hiervoor bij lid 1 en lid 3 al aangegeven leidt het voorgestelde lid 3 ertoe dat een herstructurering met het oog op een reële bedrijfsopvolging *de facto* wordt belemmerd zo niet onmogelijk gemaakt. Om dit alsnog mogelijk te maken zou aan het voorgestelde lid 5 toegevoegd kunnen worden:

*c. in geval van vervreemding van het soortgelijke belang in het kader van een overdracht als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c Successiewet 1956.*

#### **Lid 8**

De tekst van het voorgestelde lid 8 luidt:

*8. Het vierde lid blijft buiten toepassing ingeval de onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan wordt vervreemd in het kader van een opvolgende vrijgestelde rechtshandeling als bedoeld in het vijfde lid, onderdeel a, en deze onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan voor de resterende periode wordt voortgezet door de opvolgende verkrijger.*

#### Reikwijdte lid 8

Door de verwijzing naar het voorgestelde lid 5, onderdeel a ontbreekt de bedrijfsfusie als opvolgende vrijgestelde rechtshandeling. Omdat het voorgestelde lid 5 een uitzondering op de aanhoudingseis van het voorgestelde lid 3 betreft is dat op zichzelf bezien logisch. Echter, in het kader van het formuleren van een uitzondering op de voortzettingseis van het voorgestelde lid 4, zou het in de reden liggen om in lijn met het zesde lid van artikel 5a UB BRV (bedrijfsfusievrijstelling) ook te bepalen dat het voorgestelde vierde lid buiten toepassing blijft in geval van een vervreemding van de onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan in het kader van een bedrijfsfusie als bedoeld in artikel 5a UB BRV.

#### Opvolgende vrijgestelde rechtshandeling

Het vierde lid blijft slechts buiten toepassing indien sprake is van een opvolgende *vrijgestelde* rechtshandeling. Het is echter denkbaar dat de opvolgende rechtshandeling een overdracht van een onderneming met achterlating van het vastgoed betreft. Conform onderdeel 4.1 van het Besluit van 25 mei 2018 (goedkeuring in geval de bij de fusie verkregen onderneming niet langer wordt voortgezet door de vennootschap die de onderneming bij de fusie heeft verkregen als gevolg van een overdracht van deze onderneming binnen concern *onder achterlating van onroerende zaken of andere vermogensbestanddelen bij de hiervoor bedoelde vennootschap*) zou in dat geval eveneens het vierde lid buiten toepassing moeten blijven.

#### **Afsluiting**

Het verdient aanbeveling om in overleg te treden met enkele vertegenwoordigers uit de praktijk om in gezamenlijk overleg te onderzoeken welke knelpunten het huidige voorstel bevat en hoe deze weggenomen zouden kunnen worden, met inachtneming van de gerechtvaardigde belangen die het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst hebben. Ik houd me aanbevolen om daarin een rol te spelen.

Ik dank u voor uw aandacht en ik kijk uit naar het definitieve voorstel.