



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

**Directie Juridische Zaken**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)

**Ons kenmerk**

2020-0000206873

**Bijlagen**

3

Datum 10 december 2020  
Betreft Besluit op uw Wob-verzoek inzake  
onroerendezaaklichamen en bedrijfsopvolging

**Geachte**

In uw brief van 2 juni 2020, ontvangen op 3 juni 2020, heeft u met een beroep op de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob) verzocht om informatie over het beleid inzake onroerendezaaklichamen en bedrijfsopvolging.

U vraagt concreet om:

1. Alle documenten, notities, memo's, werkinstructies, intern cursusmateriaal, beleidsstukken, verslagen van kennisgroepvergaderingen of andere gegevensdragers die betrekking hebben op de beoordeling door de Belastingdienst of aan de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel b Wet BRV is voldaan.
2. Alle documenten, notities, memo's, werkinstructies, intern cursusmateriaal, beleidsstukken, verslagen van kennisgroepvergaderingen of andere gegevensdragers die betrekking hebben op de beoordeling door de Belastingdienst of een splitsing in het kader van een reële bedrijfsopvolging, waarbij vastgoed overgaat van de splitsende rechtspersoon naar een verkrijgende rechtspersoon, gericht is op het ontgaan of uitstellen van (overdrachts)belastingheffing.

De ontvangst van uw verzoek heb ik u schriftelijk bevestigd bij brief van 16 juni 2020, met kenmerk nummer 2020-0000108542. In de brief van datum is de beslistermijn met vier weken verdaagd tot 29 juli 2020.

Het is helaas niet gelukt om tijdig op uw Wob-verzoek te beslissen. Hiervoor bied ik u mijn excuses aan.

**Besluit**

Ik besluit de door u gevraagde informatie gedeeltelijk openbaar te maken. Ik licht mijn besluit hieronder toe.

**Wettelijk kader**

Uw verzoek om informatie is beoordeeld op grond van de Wob. Het recht op openbaarmaking dient het publieke belang van een goede en democratische bestuursvoering. Het komt iedere burger in gelijke mate toe. Er wordt niet gekeken naar het specifieke belang van de verzoeker.

**Directie Juridische Zaken**

**Ons kenmerk**  
2020-0000206873

Openbaarmaking in de zin van de Wob betekent openbaarmaking voor iedereen. In dat licht vindt de afweging dan ook plaats. Hierbij wordt getoetst aan de artikelen 10 en 11 van de Wob waarin is aangegeven in welke gevallen openbaarmaking kan of moet worden geweigerd. Voorts kan het bestuursorgaan besluiten om op grond van de uitzonderingsgronden genoemd in de artikelen 10 en 11 van de Wob (zie bijlage A) of op grond van eventuele bijzondere openbaarmakingsregimes documenten (gedeeltelijk) niet openbaar te maken.

### **Inventarisatie documenten**

Op basis van uw verzoek zijn meerdere documenten aangetroffen. Deze documenten zijn opgenomen in een inventarislijst, zie hiertoe bijlage B.

Een aantal documenten bevat passages die over andere onderwerpen gaan dan de hierboven genoemde onderwerpen van uw verzoek. Deze passages vallen inhoudelijk niet binnen de reikwijdte van uw verzoek. Om die reden heb ik de passages onleesbaar gemaakt onder vermelding van 'buiten verzoek'. Dit is eveneens in de inventarislijst aangegeven.

Het is van belang de documenten te lezen in de context van het moment waarop zij zijn opgesteld. Ontwikkelingen in jurisprudentie en wetgeving kunnen ertoe leiden dat een situatie nu anders wordt beoordeeld.

### **Motivering**

*De eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (artikel 10, tweede lid, onder e, van de Wob)*

In diverse documenten staan persoonsgegevens. Dit zijn gegevens die herleidbaar zijn tot een persoon, zoals onder telefoonnummers en emailadressen. Ik weeg het belang van eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer zwaarder dan het belang van openbaarmaking. Deze informatie maak ik dus niet openbaar. Waar van toepassing heb ik deze persoonsgegevens onleesbaar gemaakt onder vermelding van 10.2.e.

*Persoonlijke beleidsopvattingen in een stuk voor intern beraad (artikel 11, eerste lid, van de Wob)*

Documenten die zijn opgesteld voor intern beraad zijn onder andere: notities van ambtenaren, correspondentie tussen de onderdelen van een ministerie en tussen ministeries onderling, concepten van stukken, agenda's, notulen, samenvattingen en conclusies van interne besprekingen. Ik maak persoonlijke beleidsopvattingen in die stukken niet openbaar. Onder persoonlijke beleidsopvattingen worden verstaan: meningen, opinies, commentaren, voorstellen, inschattingen en conclusies met de daartoe aangevoerde argumenten. De desbetreffende documenten hebben bijvoorbeeld betrekking op overwegingen van ambtenaren bij een concrete casuspositie.

Een ongehinderde bijdrage van ambtenaren en van hen die van buiten bij het intern beraad zijn betrokken bij de beleidsvorming en -voorbereiding moet gewaarborgd zijn. Zij moeten in alle openhartigheid onderling en met

bewindspersonen kunnen communiceren. Staatsrechtelijk zijn slechts de standpunten relevant die het bestuursorgaan voor zijn rekening wil nemen.

**Directie Juridische Zaken**

Daarom heb ik de persoonlijke beleidsopvattingen in de documenten onleesbaar gemaakt onder vermelding van: 11.1.

**Ons kenmerk**  
2020-0000206873

Er zijn eveneens concepten van documenten aangetroffen. Voor zover de conceptteksten afwijken van de definitieve versie bevatten deze persoonlijke beleidsopvattingen. Voor zover de conceptteksten overeenkomen met de definitieve teksten zijn ze dus al openbaar of worden met dit besluit openbaar gemaakt.

Voor zover er ook feitelijke informatie in het document staat, is die informatie zodanig verweven met de persoonlijke beleidsopvattingen dat die daar niet los van kan worden gezien. Ik maak daarom deze passages niet openbaar.

Op grond van artikel 11, tweede lid, van de Wob kan ik besluiten informatie te geven over persoonlijke beleidsopvattingen in het belang van een goede en democratische bestuursvoering. Dit belang is echter niet aanwezig, gelet op de aard en de inhoud van de informatie.

Daarbij is het niet in het belang van een goede en democratische bestuursvoering als standpunten van ambtenaren zelfstandig worden betrokken in de publieke discussie. Ik zie dan ook geen aanleiding om met toepassing van artikel 11, tweede lid, van de Wob informatie te verstrekken over deze persoonlijke beleidsopvattingen.

### **Wijze van openbaarmaking**

De documenten stuur ik met dit besluit in kopie mee.

### **Plaatsing op internet**

De stukken worden met een geanonimiseerde versie van dit besluit voor een ieder kenbaar gemaakt op [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl).

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

mr. J. Wieten,  
plv. Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken

Deze brief is een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift moet worden gericht aan de minister van Financiën, ter attentie van de Directie Juridische Zaken, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Het bezwaarschrift dient te worden ondertekend en dient ten minste het volgende te bevatten:

a. naam en adres van de indiener;

- b. de dagtekening;
  - c. een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt;
  - d. een opgave van de redenen waarom u zich met het besluit niet kunt verenigen.
- Bijlage A

**Directie Juridische Zaken**

**Ons kenmerk**  
2020-0000206873

Artikel 10 van de Wob luidt, voor zover relevant, als volgt:

1. Het verstrekken van informatie ingevolge deze wet blijft achterwege voor zover dit:
    - a. de eenheid van de Kroon in gevaar zou kunnen brengen;
    - b. de veiligheid van de Staat zou kunnen schaden;
    - c. bedrijfs- en fabricagegegevens betreft, die door natuurlijke personen of rechtspersonen vertrouwelijk aan de overheid zijn meegedeeld;
    - d. persoonsgegevens betreft als bedoeld in de artikelen 9, 10 en 87 van de Algemene verordening gegevensbescherming, tenzij de verstrekking kennelijk geen inbreuk op de persoonlijke levenssfeer maakt.
  2. Het verstrekken van informatie ingevolge deze wet blijft eveneens achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen de volgende belangen:
    - a. de betrekkingen van Nederland met andere staten en met internationale organisaties;
    - b. de economische of financiële belangen van de Staat, de andere publiekrechtelijke lichamen of de in artikel 1a, onder c en d, bedoelde bestuursorganen;
    - c. de opsporing en vervolging van strafbare feiten;
    - d. inspectie, controle en toezicht door bestuursorganen;
    - e. de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer;
    - f. het belang, dat de geadresseerde erbij heeft als eerste kennis te kunnen nemen van de informatie;
    - g. het voorkomen van onevenredige bevoordeling of benadeling van bij de aangelegenheid betrokken natuurlijke personen of rechtspersonen dan wel van derden.
  3. Het tweede lid, aanhef en onder e, is niet van toepassing voor zover de betrokken persoon heeft ingestemd met openbaarmaking.
- (...)

Artikel 11 van de Wob luidt, voor zover relevant, als volgt:

1. In geval van een verzoek om informatie uit documenten, opgesteld ten behoeve van intern beraad, wordt geen informatie verstrekt over daarin opgenomen persoonlijke beleidsopvattingen.
2. Over persoonlijke beleidsopvattingen kan met het oog op een goede en democratische bestuursvoering informatie worden verstrekt in niet tot personen herleidbare vorm. Indien degene die deze opvattingen heeft geuit of zich erachter heeft gesteld, daarmee heeft ingestemd, kan de informatie in tot personen herleidbare vorm worden verstrekt.
3. Met betrekking tot adviezen van een ambtelijke of gemengd samengestelde adviescommissie kan het verstrekken van informatie over de daarin opgenomen persoonlijke beleidsopvattingen plaatsvinden, indien het voornemen daartoe door het bestuursorgaan dat het rechtstreeks aangaat aan de leden van de adviescommissie voor de aanvang van hun werkzaamheden kenbaar is gemaakt.
4. In afwijking van het eerste lid wordt bij milieu-informatie het belang van de bescherming van de persoonlijke beleidsopvattingen afgewogen tegen het belang van openbaarmaking. Informatie over persoonlijke beleidsopvattingen kan



worden verstrekt in niet tot personen herleidbare vorm. Het tweede lid, tweede volzin, is van overeenkomstige toepassing.

**Directie Juridische Zaken**

**Ons kenmerk**  
2020-0000206873

ID	Doc. nr.	Datum	Titel doc.	Beoordeling	Weigeringsgrond	Toelichting
695237	1	22-3-2019	190322 Splittingsproblematiek DEF	Deels Openbaar	10.2.e;11.1	Concept
695243	2	31-1-2019	Art. 15-1-b en artikel 4	Niet Openbaar	10.2.e;11.1	
695244	3	30-11-2018	Art. 15-1-b WBR Kennisgroep OVB	Deels Openbaar	11.1	
695246	4	16-9-2019	Betekenis van de subjectieve onderneming ihkv art. 15-1-b	Deels Openbaar	10.2.e;11.1	
695248	5	2-7-2020	Definitief antwoord KG-vraag 19_052_24_artikel 15-1-b-WBR-toepassing doorkijkarresten	Deels Openbaar	10.2.e;11.1	
695249	6	2-7-2020	Definitief antwoord KG-vraag 19-052-02 - JvS	Deels Openbaar	10.2.e;11.1	
695250	7	2-7-2020	Definitief antwoord KG-vraag 19-052-09 (JvS OS) artikel 15, lid 1, letter b Wbr, doorkijkarresten	Deels Openbaar	10.2.e;11.1	
695251	8	2-7-2020	Definitief antwoord KG-vraag 19-052-11 (JvS OS) artikel 15, lid 1, letter b, Wbr, doorkijkarresten	Deels Openbaar	10.2.e;11.1	
695252	9	25-6-2020	Definitief antwoord KG-vraag 19-052-27_artikel 15_1_b_Wbr, Toepassing doorkijkarresten	Deels Openbaar	11.1	
695254	10	30-11-2018	Gevolgen arresten 30 november 2018 15 1b WBR 2019-02-07	Deels Openbaar	11.1	
695255	11	25-6-2020	Intranet art 4, 15-1-b en 15-1-h	Deels Openbaar	11.1;buiten verzoek	
695256	12	26-6-2020	Kennisgroepstandpunt overdrachtsbelasting 20_052_11_Reële bedrijfsoverdracht_def	Deels Openbaar	10.2.e;11.1	
695261	13	25-6-2020	mail 19-03-2019 splitsing reikwijdte toezegging stas	Niet Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
695262	14	25-6-2020	memo 06-09-2018 Toepassing overdrachtsbelasting bij splitsingscasus bedrijfsopvolging	Deels Openbaar	10.2.e;11.1	
695272	15	25-6-2020	Toezegging splitsing voorafgaand aan gefaciliteerde bedrijfsopvolging is zakelijk	Deels Openbaar	11.1	
695274	16	22-3-2019	Verslag bijeenkomst 22 maart 2019 (juridische splitsing)	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
695276	17	13-9-2017	Vuistregels beoordeling fusie	Deels Openbaar	11.1;buiten verzoek	
697492	18	12-9-2018	Verslag FTO 12 september 2018	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
697493	19	11-1-2017	Verslag FTO 11 januari 2017 def	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
697495	20	9-5-2018	Verslag FTO 9 mei 2018	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
697497	21	13-10-2017	Verslag FTO 13 september 2017 def	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
809466	22	28-3-2019	Verslag 2019-03-28	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
809467	23	21-11-2019	Verslag 2019-11-21	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
809468	24	18-12-2019	Verslag 2019-12-18	Deels Openbaar	10.2.e;buiten verzoek	
809469	25	28-2-2019	Verslag 2019-02-28	Deels Openbaar	10.2.e;buiten verzoek	
809470	26	27-6-2019	Verslag 2019-06-27	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
809471	27	25-9-2019	Verslag 2019-09-25	Deels Openbaar	10.2.e;buiten verzoek	
809472	28	29-8-2019	Verslag 2019-08-29	Deels Openbaar	10.2.e;buiten verzoek	
809473	29	24-10-2019	Verslag 2019-10-24	Deels Openbaar	10.2.e;10.2.g;11.1;buiten verzoek	
809474	30	19-12-2018	Verslag 2018-12-19	Deels Openbaar	10.2.e;10.2.g;11.1;buiten verzoek	
809476	31	30-1-2020	Verslag 2020-01-30	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	
809477	32	26-5-2020	Verslag 2020-05-26	Deels Openbaar	10.2.e;buiten verzoek	
809478	33	30-4-2020	Verslag 2020-04-30	Deels Openbaar	10.2.e;11.1;buiten verzoek	



# Splitsingsproblematiek

Vrijdag 22 maart 2019

KG AB/FFE/OVB



# Agenda

> 09:45u - 10:00u

Inleiding en voorstelronde

> 10:00u - 10:30u

Inleiding theoretisch kader

>

- 10.2.e

>

> 10:30u - 11:45u

Beantwoording (rechts)vragen

>

10.2.e

> 11:45u - 12:15u

Lunch

> 12:15u - 13:45u

Behandeling casusposities

>

- 10.2.e

>

> 13:45u - 14:00u

Afronding

>



## Artikel 5c UBBR

*“De in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet bedoelde vrijstelling wegens splitsing is van toepassing wanneer sprake is van overgang van vermogen onder algemene titel in het kader van een splitsing van een vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal, behoudens in het geval dat de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.*

*De splitsing wordt, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt, geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing indien de splitsing niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de splitsende en de verkrijgende rechtspersonen.*

*Indien aandelen in de gesplitste rechtspersoon, dan wel in een verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de splitsing geheel of ten dele, direct of indirect worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de gesplitste rechtspersoon en met de verkrijgende rechtspersonen is verbonden als bedoeld in artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, worden zakelijke overwegingen niet aanwezig geacht, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt.”*



## Historie artikel 5c UBBR

- › 1 februari 1998: introductie artikel 5c UBBR (zakelijkheidstoets)  
*hoofdvoorwaarde:* aan splitsing liggen in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag (gelijk vpb)
- › 1 januari 2001: ontgaanstoets voor vpb
- › 10 januari 2003: persbericht MvF: ontgaanstoets voor ovb (HHC)
- › 1 januari 2006: ontgaanstoets voor ovb in artikel 5c UBBR



## Toetsingskader OVB

- › Artikel 5c UBBR bepaalt dat de splitsingsvrijstelling van toepassing is, tenzij de “splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing”.
- › Dit laatste (*gericht op het ontgaan*) wordt vermoed het geval te zijn, indien zakelijke overwegingen voor het splitsen ontbreken.
- › Zakelijke overwegingen worden vermoed te ontbreken, indien binnen drie jaar na de splitsing aandelen in de splitter of verkrijger worden vervreemd aan een derde.



# Toetsingskader OVB

## Doel en strekking faciliteit

### **"Zakelijke overwegingen**

*De rechtsfiguren van de juridische fusie en splitsing zijn belangrijke instrumenten om reorganisaties van ondernemingen op efficiënte wijze te kunnen laten plaatsvinden. Het doel van de fiscale begeleiding is dergelijke door bedrijfseconomische overwegingen ingegeven reorganisaties zoveel mogelijk fiscaal neutraal te laten verlopen. De fiscale begeleiding die in het wetsvoorstel is neergelegd, mag er niet toe leiden dat fiscale claims verloren gaan en is uitdrukkelijk niet bedoeld om vormen van belastingbesparing te faciliteren. **Er dient derhalve voor gewaakt te worden dat een belaste transactie wordt omgezet in een onbelaste transactie.** Daarvan zou sprake zijn indien men door gebruik te maken van de figuur van splitsing of fusie een belaste verkoopwinst zou kunnen omzetten in een onbelaste overdracht van een deelneming of indien een belaste dividenduitkering zou kunnen worden omgezet in een onbelaste vervreemding van aandelen." (Tweede Kamer, vergaderjaar 1997–1998, 25 709, nr. 5, blz. 5.)*

- Bedoeld is om het mogelijk te maken om binnen een groep/concern de eigen activiteiten zo te kunnen reorganiseren als wenselijk wordt geacht. Niet om activiteiten (onroerende zaken) zonder heffing van overdrachtsbelasting te kunnen verkopen aan een derde.





## Toetsingskader OVB

- › "De leden van de VVD-fractie alsmede die van de PvdA-fractie vragen zich af welke eisen zullen worden gesteld aan de vrijstelling van overdrachtsbelasting indien bij een splitsing onroerende zaken overgaan naar een of meer verkrijgende vennootschappen.

Dienaangaande merk ik op dat het geenszins de bedoeling is de overdrachtsbelasting een belemmering te doen zijn voor een splitsing. **Het moet echter niet zo zijn dat transacties die naar doel en strekking van de Wet op belastingen van rechtsverkeer belast zouden zijn met overdrachtsbelasting, via de rechtsfiguur van splitsing buiten de heffing zouden blijven.**

Derhalve acht ik het gewenst om de voorwaarden voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting aan te laten sluiten bij die voor de begeleiding van splitsingen in de vennootschapsbelasting.(...)

**Onbedoeld gebruik** van de vrijstelling kan onder meer worden aangenomen **wanneer slechts omwille van de toepassing van de vrijstelling wordt gekozen voor een splitsing** op grond van artikel 334a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek."

- › (Kamerstukken II 1997/1998, 25 709, nr. 5, p. 11)



## Toetsingskader OVB

- › *“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.*

*Is voor de vennootschapsbelasting deze afweging gemaakt, **met inbegrip van het overdrachtsbelastingaspect**, en is geconcludeerd dat er sprake is van een te faciliteren splitsing voor de vennootschapsbelasting, dan zal dat ook het geval zijn voor de overdrachtsbelasting.” (Staatsblad 2005, 688, pag. 8)*

De volgende 3 pagina's van dit document worden o.g.v. 11.1 niet openbaar gemaakt.  
De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document.



## 2. Zakelijke overwegingen aan einddoel of aan keuze voor splitsing?

- **Rechtbank Den Haag – 2 februari 2018**

*"Hoewel het afstoten van activiteiten op zichzelf ongetwijfeld zal zijn ingegeven door zakelijke overwegingen, maakt dat niet dat ook de keuze om dit in de vorm van een afsplitsing te doen door zakelijke overwegingen is ingegeven."*

- **Rechtbank Zeeland-West-Brabant – 21 juli 2017**

*"De beoordeling of de splitsing is ingegeven door zakelijke motieven, en de wijze waarop de splitsing is vormgegeven, dient plaats te vinden vanuit de positie van de bij de splitsing betrokken rechtspersonen."*



## 2. Zakelijke overwegingen aan einddoel of aan keuze voor splitsing?



### **Anders: Rechtbank Noord-Holland – 31 januari 2018**

*"Gelet op de door eiseres overgelegde stukken en de daarop in de stukken en ter zitting gegeven toelichting, ziet de rechtbank geen redenen te twijfelen aan de **zakelijkheid van het doel en de bedoeling van eiseres** en de Stichting, namelijk om mogelijkheden te zoeken om het risicoprofiel van de Stichting te verbeteren ten behoeve van de (op enig toekomstig moment) pensioengerechtigden.  
(...)"*

*Ook dit gegeven maakt naar het oordeel van de rechtbank niet dat, gelet op het onderliggende plan en de bedoeling van eiseres en de Stichting om het risicoprofiel van de Stichting te verbeteren, de splitsing in overwegende mate was gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing."*



### 3. Wat is de invloed van de Fusierichtlijn op artikel 5c UBBR?

- › De overdrachtsbelasting valt niet onder het bereik van de Fusierichtlijn. (*HvJ, C-352/08 Zwijnenburg, punten 52 en 53*)
- › Er is dan ook geen EU-rechtelijke verplichting de anti-misbruiktoets van artikel 5c UBBR vorm te geven dan wel uit te leggen conform de Fusierichtlijn.
- › Rechtbank Noord-Holland (31 januari 2018) oordeelt dat artikel 5c UBBR EU Fusierichtlijn-conform uitgelegd dient te worden.
- › Rechtbank Noord-Holland interpreteert HR 29 juni 2012 zo dat de vrijstelling in beginsel op elke splitsing van toepassing is tenzij sprake is van een splitsing ogv onzakelijke overwegingen. (onderdeel 20)



## 4. Wat is de reikwijdte van 'in overwegende mate' in artikel 5c UBBR?

- Fusierichtlijn: hoofddoel of één der hoofddoelen is belastingfraude of -ontwijking
- Wettekst: in overwegende mate
- Wetsgeschiedenis: geen vrijstelling indien belastinguitstel op zichzelf gezien één van de hoofddoelen is  
(*NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr 7, p. 149*)
- HR 29 juni 2012:  
→ belastingontwijking valt onder anti-misbruikvoorbehoud indien splitsing een **volstrekt anti-fiscaal motief** heeft en toepassing vrijstelling zou leiden tot strijd met doel en strekking van de FR.  
(*punt 3.3.4*)





## 5. Wat moet worden verstaan onder ontgaan of uitstellen van (overdrachts)belasting?

- › *"Dienaangaande merk ik op dat het geenszins de bedoeling is de overdrachtsbelasting een belemmering te doen zijn voor een splitsing. Het moet echter niet zo zijn dat transacties die naar doel en strekking van de Wet op belastingen van rechtsverkeer belast zouden zijn met overdrachtsbelasting, via de rechtsfiguur van splitsing buiten de heffing zouden blijven. (Kamerstukken II 1997/1998, 25 709, nr. 5, p. 11)*
- › Kan de overdrachtsbelasting die als gevolg van de faciliteit niet is verschuldigd op zichzelf aangemerkt worden als een acute belastingclaim die wordt ontgaan?

De volgende 9 pagina's van dit document worden o.g.v. 11.1 niet openbaar gemaakt. De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document.



11.1



10.2.e

*in WPNR 2015/7060:*

11.1



### Inleiding

Op 30 november 2018 (ECLI:NL:HR:2018:2110) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bij een bedrijfsopvolging de vrijstelling overdrachtsbelasting van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (artikel 15 1b WBR) ook van toepassing kan zijn op de verkrijging van aandelen in een onroerendezaak rechtspersoon (OZR) als bedoeld in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR). De kennisgroep OVB heeft de gevolgen van het arrest voor de toepassing van de vrijstelling in kaart gebracht.

11.1

11.1

In deze notitie wordt eerst in het kort ingegaan op de achtergrond van de genoemde vrijstellingsbepaling en het oordeel van de Hoge Raad. Vervolgens wordt per afzonderlijke, voor de vrijstelling geldende voorwaarde aangegeven welke gevolgen er volgens de kennisgroep zijn voor de toepassing van de vrijstelling bij de verkrijging van aandelen.

### Achtergrond

Voor de overdrachtsbelasting geldt een vrijstelling voor de overdracht in het kader van een bedrijfsopvolging. De vrijstelling geldt in het geval een ondernemer zijn (IB-)onderneming met de daartoe behorende en daaraan dienstbaar zijnde onroerende zaken binnen een in de wet omschreven familiekring overdraagt. Daarbij geldt de eis dat de verkrijger de onderneming voor wat de bedrijfsvoering betreft in haar geheel voortzet. In het bovengenoemde arrest heeft de Hoge Raad een ruimere toepassing gegeven aan de genoemde vrijstelling. Hoewel de tekst van de wet anders suggereert, acht de Hoge Raad de vrijstelling onder omstandigheden ook van toepassing op de verkrijging van aandelen in een OZR als bedoeld in artikel 4 WBR. Dit zowel gelet op de ratio van de vrijstelling, als op doel en strekking van de artikelen 4 en 10 WBR. De Hoge Raad oordeelt als volgt:

*“2.3.4. De artikelen 4 en 10 WBR bewerkstelligen dat de verkrijging van aandelen in, kort gezegd, onroerendezaaklichamen wordt belast als werden de betrokken onroerende zaken zelf verkregen. De in dit geval aan de orde zijnde fictie van artikel 4, lid 1, letter a, WBR heeft geen verdere strekking dan te verhinderen dat door middel van het tussenschuiven van rechtspersonen de heffing van overdrachtsbelasting wordt ontgaan. Met die fictie is niet beoogd de verkrijging van aandelen in een onroerendezaaklichaam onder de heffing van overdrachtsbelasting te brengen voor zover de verkrijging van een onroerende zaak van dat lichaam zelf buiten de heffing van overdrachtsbelasting zou blijven **vanwege een vrijstelling ingevolge artikel 15 WBR** (vgl. HR 23 februari 2007, nr. 41591, ECLI:NL:HR:2007:AU8559, onderdeel 3.5; HR 10 juni 2011, nr. 10/00498, ECLI:NL:HR:2011:BQ7580, onderdeel 3.4.2).*

*2.3.5 In deze zaak is niet gesteld dat de onroerende zaken zijn ondergebracht in Holding of Vastgoed teneinde de heffing van overdrachtsbelasting te ontgaan.*

*Verder ligt in de vaststellingen van het Hof besloten dat belanghebbende na de verkrijging van de aandelen de onderneming voortzet wat de bedrijfsvoering betreft.*

*Dan is er, gelet op de hiervoor in 2.3.2 vermelde omstandigheden, geen rechtvaardiging om de strekking van de vrijstelling van artikel 15, lid 1, aanhef en letter b, WBR te kort te doen door die vrijstelling aan belanghebbende te onthouden.*

*Anders dan het middel kennelijk tot uitgangspunt neemt, behoeft het Hof in de omstandigheid dat de onderneming in dit geval wordt gedreven in de vorm van een besloten vennootschap geen verhindering te zien om te oordelen dat de zoon heeft voldaan aan het voortzettingsvereiste van artikel 15, lid 1, aanhef en letter b, WBR.”*

#### **Overdracht aandelen binnen de in de wet omschreven familiekring**

De vrijstelling kan alleen worden toegepast voor een verkrijging binnen de in de wet omschreven familiekring. Aan deze wettelijke eis moet ook worden voldaan als er sprake is van een overdracht van aandelen. Het arrest geeft geen aanleiding om de toepassing van de vrijstelling in dit verband uit te breiden naar situaties waarbij de vervreemder of de verkrijger geen natuurlijk persoon is. Zo geldt de vrijstelling niet als de BV van de zoon aandelen verkrijgt van de vader van de zoon, of van de BV van de vader, of de zoon aandelen verkrijgt van de BV van de vader.

Verder gaat de wet uit van één vervreemder en zag de casus in het arrest op één vervreemder en één verkrijger. De vrijstelling kan echter ook worden toegepast als bijv. de beide ouders gezamenlijk alle aandelen houden en deze aandelen overdragen aan één of meer kinderen.

#### **Overdracht van een 100% aandelenpakket (de volledige zeggenschap)**

Om te kunnen voldoen aan de wettelijke eis dat de verkrijger de onderneming voor wat betreft de bedrijfsvoering in haar geheel voortzet dient met de overdracht van de aandelen de volledige zeggenschap in de onderneming over te gaan. De Hoge Raad hecht waarde aan de feitelijke vaststelling van het Gerechtshof dat de belanghebbende na de verkrijging van de aandelen aan deze eis voldoet. Het Hof kwam tot deze vaststelling vanwege het feit dat alle (lees 100%) van de aandelen werden verkregen en daarmee de volledige zeggenschap in de onderneming.

11.1

11.1

## Notitie 15-1-b (het begrip subjectieve onderneming)

t.b.v. de KG OVB

10.2.e

16 september 2019

### Inleiding

Art. 15-1-b WBR stelt vrij de verkrijging door een of meer kinderen, kleinkinderen, broers, zusters, of hun echtgenoten, van een ondernemer van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan diens onderneming die wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger of verkrijgers wordt voortgezet. (...)

### Vraag

Hoe dient volgens de wetsgeschiedenis het begrip onderneming te worden verstaan? Is 15-1-b ook van toepassing als een commanditaire vennoot zijn aandeel in (alle activa en passiva van) een commanditaire vennootschap overdraagt aan kinderen etc? Is er een verband met het ondernemingsbegrip uit de IH?

### Tekstuele geschiedenis 15-1-b

*Tot 1 januari 1972 (laatste tekst van de Registratiewet 1917)*

*Art. 101. Van het recht van registratie zijn vrijgesteld:*

b. de akten waarbij een ouder aan een of meer eigen of aangehuwde kinderen of pleegkinderen onroerende zaken overdraagt, indien die zaken behoren tot en dienstbaar zijn aan **een onderneming** van de ouder, welke in haar geheel door het kind of de kinderen wordt voortgezet;

*Uit T.J.B. van der Meijden\_ A.C. Gorren e.a.\_Registratiewet 1917\_Vakstudie XXI\_bijgewerkt tm 1970  
Deze bepaling is in de wet opgenomen om een fiscale belemmering weg te nemen, ingeval ouders hun ondernemingen aan de kinderen willen overdragen op het tijdstip waarop de ouders zich uit de bedrijfsuitoefening terugtrekken. Onder de thans geldende wetgeving worden deze overdrachten namelijk geremd door de heffing van registratierecht.*

*Per 1-1-1972<sup>1</sup>*

b. door een of meer eigen of aangehuwde kinderen of pleegkinderen, van zaken die behoren tot en dienstbaar zijn aan **een onderneming** van de ouder, welke voor wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel door dat kind of die kinderen wordt voortgezet;

*MvT*

Deze bepaling stemt overeen met artikel 101, eerste lid, letter b, van de Registratiewet 1917.

vS: met dien verstande dat tijdens het wetgevingsproces zijn toegevoegd de woorden 'voor wat de bedrijfsvoering betreft'.

*V-N 1984/1334, 34*

*Belastingen van rechtsverkeer; Overdrachtsbelasting. Het begrip onderneming in artikel 15, eerste lid, letters b en e*

*Resolutie van 5 april 1984, nr. 283-16 808, PW 19 177*

*Naar aanleiding van een verzoek om voorlichting inzake het begrip onderneming, in de zin van artikel 15, lid 1, letters b en e WBR, heeft de Staatssecretaris het volgende medegedeeld.*

---

<sup>1</sup>Stb. 1970, 611 (10560).

*De strekking van artikel 15, lid 1, letter b, WBR is het stimuleren van een vrijwillige beeindiging van de onderneming door de ouder en het vergemakkelijken van de overdracht van de ondernemingsgebonden goederen aan de voortzettende kinderen, zonder dat er versnippering plaatsvindt. De ratio van artikel 15, lid 1, letter e WBR is een wijziging van de rechtsvorm van een onderneming, waarbij de ondernemer via het aandelenbezit eigenaar blijft, niet door heffing van overdrachtsbelasting te belemmeren.*

*Het in beide vrijstellingen vermelde begrip „onderneming” dient op dezelfde wijze te worden uitgelegd, met dien verstande dat letter b uitgaat van een subjectief ondernemingsbegrip, met andere woorden de ondernemer staat centraal, terwijl letter e uitgaat van een objectief ondernemingsbegrip, derhalve een centrale plaats voor de onderneming. Dit onderscheid komt duidelijk naar voren in geval het een maatschapsaandeel betreft. Een maatschapsaandeel vormt een onderneming als is bedoeld in letter b, maar wordt niet aangemerkt als een onderneming in de zin van letter e. Blijkens de wetsgeschiedenis is de vrijstelling van letter e bewust beperkt gehouden tot de inbreng van een gehele onderneming. De Hoge Raad heeft zich middels de arresten van 25 oktober 1978, PW 18 687, en 1 april 1981, PW 18 885, met deze beperkte uitleg verenigd. De Staatssecretaris acht het niet gerechtvaardigd, dat met betrekking tot de voornoemde vrijstellingsbepalingen onderscheid wordt gemaakt tussen de begrippen onderneming en zelfstandig uitgeoefend beroep.*

*Per 1-1-1992 (NBW)<sup>2</sup>*

- b. door een of meer eigen kinderen of hun echtgenoten, stiefkinderen of pleegkinderen, van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan een **onderneming** van de ouder, welke voor wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel door dat kind of die kinderen wordt voortgezet;

*Per 31-3-1995, 18.00 uur<sup>3</sup>*

- b. door een of meer eigen kinderen, stiefkinderen, pleegkinderen of kleinkinderen, of hun echtgenoten, van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan een **onderneming** van de ouder of de grootouder, welke wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel door dat kind of die kinderen wordt voortgezet;

*Per 1-1-1998<sup>4</sup>*

- b. door een of meer kinderen, pleegkinderen of kleinkinderen, of hun echtgenoten, van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan een **onderneming** van de ouder of de grootouder, welke wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel door dat kind of die kinderen wordt voortgezet;

*Per 28 december 2000<sup>5</sup>*

- b. door een of meer kinderen, pleegkinderen of kleinkinderen, of hun echtgenoten, van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan een **onderneming** van de ouder of de grootouder, welke wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door dat kind of die kinderen wordt voortgezet;

*Per 1-1-2006<sup>6</sup> = Actuele tekst*

- b. door een of meer kinderen, kleinkinderen, broers, zusters, of hun echtgenoten, van een ondernemer van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan diens **onderneming** die wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger of verkrijgers wordt voortgezet. Voor de toepassing van de vorige volzin wordt:

<sup>2</sup>Stb. 1991, 199 (19527) en Stb. 1992, 286 (besluit inwerkingtreding).

<sup>3</sup>Stb. 1995, 660 (24428).

<sup>4</sup>Stb. 1997, 660 en (besluit inwerkingtreding) Stb. 1997, 746 (25407).

<sup>5</sup>Stb. 2000, 551 (27030).

<sup>6</sup>Stb. 2005, 683 (30306).

- 1°. met een kind gelijkgesteld een pleegkind;
- 2°. met een broer of zuster gelijkgesteld een halfbroer, halfzuster, pleegbroer of pleegzuster;.

#### **Beschouwing en Conclusie**

11.1

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Mok:

### 1. De feiten

Tot 1 januari 1973 traden de heren X en Y in de uitoefening van hun beroep van registeraccountant jegens derden gezamenlijk en onder gemeenschappelijke naam op. De winsten van hun samenwerking deelden zij. Er was in concept een maatschapsovereenkomst opgesteld, die nooit is getekend, maar die in feite wel werd nageleefd. Met partijen heeft het hof vastgesteld dat X en Y hun praktijk uitoefenden in de rechtsvorm van een maatschap.

Elk der beide maten richtte per 1 januari 1973 een besloten vennootschap op, waarvan hij directeur werd, en elk van beiden bracht zijn aandeel in de maatschap in „zijn" b.v. in. De maatschap werd vervolgens voortgezet met de beide b.v.'s als maten.

Tot het gemeenschappelijke, aan de maatschap dienstbare, vermogen behoorde onroerend goed. Ter voltooiing van hun inbreng in de respectieve b.v.'s hebben de heren X en Y door middel van een notariële akte de eigendom van de tot ieders maatschaps-aandeel behorende onroerende goederen overgedragen aan de afzonderlijke b.v.'s.

### 2. Geschil

In geschil is of op de inbreng in de b.v.'s van de aandelen in het onroerend goed, de vrijstelling van art. 15, lid 1, aanhef en onder e, Bel. Rechtsv. van toepassing is.

Deze vraag is door het gerechtshof te Amsterdam bevestigend beantwoord. Tegen deze uitspraak heeft de staatssecretaris van Financien, onder aanvoering van twee middelen, beroep in cassatie ingesteld.

### 3. Middel I

Dit middel houdt in dat het begrip „onderneming" in art. 15, lid 1 letter e, Bel. Rechtsv. het zelfstandig uitgeoefende vrije beroep niet mede omvat, aangezien de Wet Bel. Rechtsv. een bepaling als die van art. 6, lid 1, IB '64 en art. 7, lid 2, OB '68 mist.

Het beroepschrift is op 12 mei 1980 ingediend. In enige door u na die datum gewezen arresten is dit probleem inmiddels behandeld. Ik noem HR 14 januari 1981, BNB 1981/73\*, m.n. Schuttevaer, FED, Rechtsverkeer, art. 15 : 55, m.n. Moltmaker. Ook daar ging het om art. 15, lid 1 letter e, Bel. Rechtsv. U hebt in die zaak beslist dat een tandarts voor de toepassing van die bepaling geacht werd een onderneming te hebben. Schuttevaer onderschrijft in zijn noot die beslissing en zegt dat de andersluidende (beperkte) opvatting in de wettekst geen steun vindt, strijdt met de ratio legis en indruist tegen hetgeen voor IB en OB geldt. De vergelijking met IB en OB, door de staatssecretaris in het hier behandelde middel a contrario aangevoerd, is in dit arrest terzijde gesteld en wordt door Schuttevaer in zijn noot zelfs in omgekeerde zin, per analogiam, gehanteerd.

Enkele maanden later is dit standpunt impliciet bekrachtigd in een arrest van 1 april 1981, BNB 1981/158, ditmaal voor architecten.

---

Het lijkt mij duidelijk dat wanneer aangenomen wordt dat tandartsen en architecten een onderneming drijven in de zin van art. 15, lid 1 letter e, Bel. Rechtsv., dit voor accountants ook geldt, zodat het middel faalt.

#### 4. Algemene beschouwingen n.a.v. middel II

##### a. Strekking van het middel

Het middel houdt in dat de bestreden uitspraak ten onrechte heeft aangenomen dat een aandeel in een maatschap een onderneming in haar geheel vormt, zoals bedoeld in art. 15, lid 1 letter e, Bel. Rechtsv. Er zou slechts sprake zijn geweest van een onderneming, die door de maatschap werd geëxploiteerd en niet van twee afzonderlijke gehele ondernemingen, die door ieder der maten werd uitgeoefend. De maten hebben hun aandelen in de maatschap in afzonderlijke b.v.'s ingebracht, zonder dat in de maatschapsovereenkomst iets veranderde. De enige wijziging was dat in plaats van de maten-natuurlijke personen de rechtspersonen kwamen.

De opvatting die aan het middel ten grondslag ligt stemt overeen met het standpunt van de administratie, neergelegd in de resolutie PW 18 176 ( V-N 3 maart 1973, vgl. Vakstudie Belastingen van rechtsverkeer, artikel 15, p. 12 onderaan en p. 26b bovenaan): een aandeel in een maatschap wordt wel voor de toepassing van art. 15, lid 1 letter b, maar niet voor die van letter e als een gehele onderneming beschouwd.

Dit standpunt is bestreden in COM bij HR 3 september 1975, BNB 1975/214. Mijn ambtgenoot Van Soest heeft daar gesteld (p. 884, r. 41-47): „mede blijkens de rechtsgeschiedenis (...) moet de term „onderneming“ in beide bepalingen op dezelfde wijze worden verstaan. De wetsgeschiedenis van 1970, eisend dat de gehele onderneming van de inbrenger wordt overgedragen, leidt er bovendien toe de bepaling toe te passen op het aandeel in een maatschap die een onderneming drijft; ook hier geldt, dat de inbrenger zijn gehele onderneming overdraagt.”

##### b. Onderneming

Onderneming en bedrijf zijn begrippen die in de wetgeving op vele plaatsen gebruikt worden en waaraan allerlei rechtsgevolgen worden verbonden (vgl. A. van Oven, Handelsrecht, 1981, p. 15). Dezelfde schrijver (p. 17) meent dat onderneming een minder ruim begrip dan bedrijf is. In ettelijke wetten, zoals de Wet op de bedrijfsorganisatie (art. 66, lid 3) komen bepalingen voor, die luiden: „Onder onderneming wordt mede verstaan een bedrijf, waarmee niet wordt beoogd het maken van winst.” F. Molenaar, Een hele onderneming, 1973, p. 42, is van oordeel dat beide begrippen door elkaar gebruikt worden.

In het algemeen wordt aangenomen dat onderneming en bedrijf enerzijds, vrij beroep anderzijds begrippen zijn die elkaar uitsluiten (zie voor het handelsrecht A. van Oven, t.a.p., p. 47, voor het economisch bestuursrecht M. R. Mok in SEW 1963, p. 195). Geldt een wettelijke regeling alleen voor ondernemingen (of bedrijven), dan kan zij niet op beoefenaren van vrije beroepen worden toegepast. Dat is bijvoorbeeld het geval voor de instelling van openbare lichamen op grond van art. 66 van de Wet op de bedrijfsorganisatie en voor de toepassing van de Wet economische mededinging (op grond van definities van mededingingsregeling en economische machtspositie en artikel 1 van die wet). Bij de totstandkoming van laatstgenoemde wet heeft weer bewust het streven voorgezet vrije beroepen uit te sluiten (Mok, t.a.p., p. 197). Illustratief is dat bij de Machtigingswet inkomensvorming en bescherming werkgelegenheid 1974 (Stb. 1974, 1) een tijdelijke bepaling in de prijzenwet is gebracht, waarin gesproken werd over „een dienst (...), die anders dan in de uitoefening van een bedrijf wordt verricht”, waarmee bedoeld werd een dienst, verleend door een beoefenaar van een vrij beroep.

Juist in het belastingrecht is het echter anders. Zoals bij de behandeling van middel I bleek, wordt voor de inkomstenbelasting en de omzetbelasting krachtens wetsbepaling en voor de belastingen van rechtsverkeer volgens de jurisprudentie onder „onderneming” mede verstaan het zelfstandig uitgeoefende (vrije) beroep. Beschouwingen over het begrip onderneming (in haar geheel) gelden evenzeer voor een eenheid waarin een vrij beroep wordt uitgeoefend.

Er bestaat geen algemeen aanvaarde omschrijving van het begrip onderneming. T. J. Dorhout Mees, Nederlands handels- en faillissementsrecht, Dl. I, 8e druk 1978, p. 55, nr. 3.23: „Een algemene definitie is in de wet niet te vinden. Wel komt zij in bijzondere regelingen voor, maar dan is zij aan het doel van de regeling aangepast.” C.A. Boukema en J.C.J. Wouters, Inleiding bedrijfsrecht, tweede druk 1978, p. 93 schrijven: „De term onderneming heeft geen eenduidige betekenis.” In gelijke geest schrijft M.J.G.C. Raaijmakers, Joint Ventures, 1976, p. 53: „het begrip „„onderneming” ” kent geen eenduidige definitie. Zowel in de wetgeving, als in de doctrine worden velerlei omschrijvingen gegeven.” Een van die omschrijvingen vindt men in art. 1, lid 1, van de Wet op de ondernemingsraden: „elke in de maatschappij als zelfstandige eenheid optredend organisatorisch verband waarin krachtens arbeidsovereenkomst arbeid wordt verricht.” Een andere bij Boukema/Wouters, t.a.p.: een organisatie van mensen en middelen gericht op het verwerven van duurzaam inkomen voor de bij die organisatie betrokken rechtssubjecten.

Weer een andere omschrijving vinden wij bij W.F. de Gaay Fortman, De onderneming in het arbeidsrecht, 1936, p. 6: „de onderneming is dan een instelling, die meestal beoogt winst te maken en in het algemeen gericht is op de bevrediging van bepaalde behoeften.” De Gaay Fortman noemt dit een omschrijving van de onderneming in economisch-organisatorische zin. Hij ontleent deze aan G.M.G.H. Russel, De onderneming in het privaatrecht, 1918 en aan M.J.H. Cobbenhagen, De verantwoordelijkheid in de onderneming, 1927. Voor het arbeidsrecht hanteert De Gaay Fortman liever een omschrijving van de onderneming in technisch-organisatorische zin: „een instelling, waarin arbeid wordt verricht ter bereiking van een bepaald economisch doel.” Een moderne inleiding tot het arbeidsrecht, nl. die van H.L. Bakels en L. Opheikens, Schets van het Nederlands arbeidsrecht, 5e druk 1980, p. 26, geeft echter weer een andere omschrijving: „Een onderneming kan worden gedefinieerd als een organisatie van produktiefactoren (...) met het doel behoeften, zoals deze tot uiting komen via de markt, te bevredigen en daarmee aan de participanten een inkomen te verschaffen.”

Van der Heijden-Van der Grinten, Handboek, 9e druk 1976, p. 72, leiden onderneming af uit beroep en bedrijf. In hun opvatting is beroep regelmatige maatschappelijke werkzaamheid. Bedrijf is beroep, waarbij niet de persoonlijke kwaliteiten van de beoefenaar op de voorgrond treden. Onderneming is het bedrijf dat op het maken van vermogensrechtelijk voordeel is gericht. Ook A. van Oven (t.a.p., p. 17) acht het winstoogmerk (dat hij gelijkstelt aan commercieel risico) essentieel, maar hij voegt er aan toe dat dit kenmerk niet algemeen wordt aanvaard. Zie voorts T.J. Dorhout Mees, t.a.p. p. 55, J.A. van Mourik 1969, WPNR 1969, nr. 5042, p. 233 en F. Molenaar, t.a.p. p. 37 e.v.

W.J. van Eijkern en G.J. Balkenstein, De wet op de bedrijfsorganisatie, 1950, p. 69: „Interpretatie van het begrip „onderneming” in een bepaalde regeling aan de hand van de wijze, waarop het elders wordt gehanteerd, heeft slechts betrekkelijke waarde, omdat het in elk van die regelingen een eigen betekenis heeft, welke aan het bijzondere doel daarvan is aangepast. (...) Op economisch gebied zal het het uitgangspunt veelal zijn de onderneming, zoals deze op de markt verschijnt. Dit is de natuurlijk of rechtspersoon, die aan het economisch verkeer deelneemt.”



Verschillende wetten, zoals de Handelsregisterwet (artikel 3) en de Wet economische mededinging (artikel 1 e.a.) gebruiken de uitdrukking „eigenaar van de onderneming". Onder eigenaar verstaat men dan de natuurlijke of rechtspersoon die de onderneming drijft (vgl. Van der Heijden-Van der Grinten, Handboek, 9e druk 1976, p. 81). Bij dit woordgebruik duidt het woord onderneming „niet degene aan die een zaak drijft, maar die zaak zelf. De naamloze vennootschap of andere natuurlijke of rechtspersoon, die de zaak drijft, wordt (...) aangeduid als eigenaar van de onderneming" (m.v.t. op het ontwerp van Wet economische mededinging, kamerst. 3295, nr. 3, p. 14, rk.).

Bij dit laatste teken ik aan dat deze benadering ons voor het onderhavige geval niet verder helpt. Men kan zeggen dat de maatschap de onderneming is. De eigenaren van de onderneming, die deze samen dreven waren dan oorspronkelijk de heren X en Y, later waren dat de twee b.v.'s. Men komt dan in de lijn van het cassatiemiddel. Even goed kan men echter volhouden dat beide heren, beide b.v.'s, ieder voor zich een onderneming uitoefenden en dat de maatschap slechts een samenwerkingsvorm tussen deze twee ondernemingen is.

Bovenstaande excursie in andere rechtsgebieden voert ons niet veel verder, of ten hoogste tot de bevinding dat het aankomt op de hantering van het begrip onderneming in het belastingrecht, meer in het bijzonder in de Wet Bel. Rechtsv. (in die zin ook Ch.P.A. Geppaart, FED, Literatuur : 179).

#### c. Het ondernemingsbegrip in inkomstenbelasting en omzetbelasting

Het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting is, met uitvoerige verwijzingen naar de rechts- en wetsgeschiedenis behandeld in de conclusie van mijn ambtgenoot Van Soest bij HR 19 maart 1975, BNB 1976/13, waarnaar ik verwijs. Meer in het bijzonder verwijs ik naar p. 54, 2.38 e.v. en naar p. 55, r. 1-21. Zoals door mijn ambtgenoot aldaar is vermeld, wordt de term „onderneming" in de jurisprudentie en de doctrine betreffende deze belasting op dezelfde wijze opgevat als in de bedrijfseconomie. Naast de door hem aangehaalde definitie van A.J. van Soest c.s., Belastingen, thans 13e druk, 1977, p. 38: een onderneming is „een zelfstandige, duurzaam bedoelde organisatie gericht op het rendabel maken van arbeid en kapitaal door deelneming aan het ruilverkeer", kan in dit verband nog worden gewezen op de daarvan iets afwijkende definitie van Hofstra, Inkomstenbelasting, 1975, p. 73.

Zie voorts J. Spaanstra/J.F.M. Giele/W.H. Vermeend, De vennootschap onder firma, 4e druk 1978, p. 78 e.v. en L.G.M. Stevens in WFR, 1976, p. 1033; laatstgenoemde schrijver acht in art. 6 IB '64 twee ondernemingsbegrippen besloten liggen.

Voor wat betreft de behandeling van vennoten gaat de inkomstenbelasting er van uit dat elk van hen in zijn relatie tot de fiscus een eigen onderneming heeft. (Hofstra, t.a.p., p. 81 en 174, Spaanstra, Giele en Vermeend, t.a.p., p. 15 e.v., 78 e.v. en 86 e.v., Vakstudie inkomstenbelasting, art. 8 aant. 88).

Deze opvatting geldt sedert de inwerkingtreding van de Wet Belastingherziening 1950 Stb. 1950 K 423 (zie m.v.t. op het ontwerp daarvan kamerst. 1251, no. 3 p. lk. ad art. 6, idem, voorlopig verslag, nr. 6 p. 16 lk. ad art. 6, m.v.a., idem, no. 8 p. 17 ad art. 6). De Wet op de inkomstenbelasting 1914 beschouwde het gezamenlijk met anderen (vennoten) uitgeoefende bedrijf als bron van inkomen (HR 11 maart 1926 B 3785). Het Besluit op de inkomstenbelasting 1941 sloeg aanvankelijk een andere richting in en ging er in wezen van uit dat in geval van samenwerking in de vorm van een maatschap of vennootschap onder firma de onderneming (het bedrijf) voor gezamenlijke rekening door of door middel van de vennoot- of maatschap werd uitgeoefend. Art. 8, lid 3, van het Besluit op de inkomstenbelasting 1941 bepaalde dan ook dat als „het bedrijf of beroep voor rekening van meer dan een persoon (wordt) uitgeoefend, ... voor ieder hunner slechts zijn aandeel in de winst in aanmerking (wordt) genomen" (zie voor een

toelichting op deze bepaling Spaanstra, Giele, Vermeend, t.a.p., p. 15 e.v.) De thans geldende regeling vloeit voort uit het karakter van de inkomstenbelasting als een subjectieve heffing naar draagkracht (m.v.t. en m.v.a. Wet Belastingheffing 1950, t.a.p.).

Deze in de huidige regeling neergelegde visie heeft tot gevolg dat voor wat betreft de vraag of bepaalde goederen tot het ondernemingsvermogen van de maat of firmant behoren niet beslissend is of deze al dan niet zijn ingebracht. Wel ingebrachte goederen kunnen fiscaalrechtelijk als privevermogen worden beschouwd, niet ingebrachte goederen, welke dienstbaar zijn aan de ondernemingsuitoefening door de maat- of vennootschap kunnen ondanks dat tot het ondernemingsvermogen van een maat of firmant behoren (zie Vakstudie Inkomstenbelasting 1964 art. 7 aant. 47, 48 en 49 en de aldaar vermelde jurisprudentie en literatuur).

Van enig belang is nog de discussie over „omzetting” in art. 18, lid 1, IB '64 (zie Th.S. IJsselmuiden, geruisloze omzetting, 3e druk 1976, p. 8 e.v., bestreden door D. Scheer, WFR 1967 p. 722, de bewerkers van de Vakstudie inkomstenbelasting, art. 18 IB '64 aant. 5 p. 9, slot letter b. en Spaanstra/Giele/Vermeend, t.a.p. p. 244).

Art. 7, lid 2, OB '68 bepaalt: „ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent,” In verschillende andere artikelen (bijv. art. 1 en art. 15) spreekt de wet over onderneming, welk begrip niet wordt gedefinieerd.

C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, 2e druk 1979, p. 115 meent dat onder het begrip onderneming in de omzetbelasting, in afwijking van het normale spraakgebruik, moet worden verstaan „een zelfstandig uitgeoefend wordend bedrijf of beroep. (...) De omvang van het bedrijf of beroep bepaalt dan ook de omvang van de onderneming. Een onderneming kan slechts een bedrijf of beroep omvatten. Wordt een bedrijf of beroep door een combinatie van personen uitgeoefend, dan vormt de combinatie de ondernemer. Het begrip ondernemer staat dan ook geheel los van de persoon van de ondernemer in deze zin, dat de onderscheidingen van het civiel- en handelsrecht en van het publiekrecht in natuurlijke personen, rechtspersonen en enige andere eenheden (maatschap, firma, commanditaire vennootschap) geen beslissende betekenis hebben.” Dezelfde schrijver op p. 117: „door de eenheid van onderneming gelijk te stellen aan de eenheid van bedrijf of beroep komt men echter nog niet veel verder. De vraag blijft dan wat de omvang van een bedrijf of een beroep is. Die eenheid van bedrijf of beroep - eenheid van onderneming - nu wordt bepaald door zijn feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid. Een al dan niet zelfstandig optreden tegenover derden is daarbij in het algemeen niet van betekenis. Iedere sociale figuur, welke in voldoende mate is bepaald om haar een eigen fiscaal bestaan toe te kennen, bezit die maatschappelijke zelfstandigheid.” P. 122: „bij een samenwerking van meer personen kunnen verschillende figuren worden onderscheiden. In de eerste plaats kan er een nieuwe eenheid ontstaan. In de tweede plaats kan er sprake zijn van een gezamenlijk optreden, waarbij ieder als zelfstandig ondernemer blijft bestaan die geacht wordt een gedeelte van de totale gezamenlijke prestaties te hebben verricht, ongeacht wat hij in werkelijkheid zelf heeft gedaan. (...) Wil er sprake zijn van een nieuwe eenheid, dan is daartoe, zoals voor het aanwezig zijn van een bedrijf of beroep is vereist, een samenwerking van enige duurzaamheid nodig. (...) De zogenaamde pot-overeenkomst, zijnde de overeenkomst, waarbij enige personen zich verbinden om de vruchten van de arbeid, welke zij ieder voor zich verrichten, te verenigen in een pot en daarna volgens een bepaalde formule uit te delen, heeft, als zijnde slechts een overeenkomst tot interne verdeling van door ieder verkregen opbrengsten, voor de omzetbelasting geen betekenis. (...) Is er een maatschap, dat is deze ondernemer en betaalt zij de omzetbelasting.”

Bij het laatste gedeelte van bovenstaand citaat merk ik op dat, daargelaten, wat het kiezen van de rechtsvorm maatschap in het bijzondere geval van de omzetbelasting

betekent, hetgeen is gesteld over de zogenaamde pot-overeenkomst mij als parallel voor de onderhavige zaak van belang lijkt. Ik kom hierop terug.

Zie voorts J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, 1979, p. 76-77 en 80.

d. Onderneming in de Wet Bel. Rechtsv.

In het eerste lid van art. 15 Wet Bel. Rechtsv., dat de vrijstellingen van de overdrachtsbelasting regelt, komt het begrip onderneming tweemaal voor, namelijk in letter b en in letter e (de bepaling waarom het hier gaat). Van het Uitv. besl. Bel. Rechtsv. noem ik in het bijzonder art. 5, lid 1, letter b, waar gesproken wordt over een „gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan”.

Aan de geschiedenis van de totstandkoming van de Wet Bel. Rechtsv. ontleen ik het volgende. In de MvT (kamerst. 10560, nr. 3, p. 17, par. 6) is te lezen:

„de inbreng van onroerende zaken in het vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal (bijv. een NV) is (...) - anders dan thans - in het ontwerp wel aan de heffing van overdrachtsbelasting onderworpen. De volgende overwegingen hebben de ondergetekenden aanleiding gegeven terzake een wijziging voor te stellen. Zoals herhaaldelijk in de praktijk is gebleken, opent de huidige vrijstelling de mogelijkheid de verkoop van onroerende zaken aan bijv. een NV zodanig in te kleden, dat sprake is van een inbreng. Hierdoor wordt de heffing van overdrachtsbelasting ontgaan. (...) In geval sprake is van de inbreng van een gehele onderneming in een NV, ligt de bedoeling om overdrachtsbelasting te ontgaan minder voor de hand; daarom is de vrijstelling voor deze gevallen gehandhaafd en tevens uitgebreid tot verenigingen met een in aandelen verdeeld kapitaal.”

In de MvA (nr. 7, p. 12 r.l., ad art. 15, eerste lid, letter e: „de bepaling beoogt het wijzigen van de rechtsvorm van een onderneming, waarbij de ondernemer via het aandelenbezit eigenaar blijft, niet door de heffing van overdrachtsbelasting te belemmeren. Bij inbreng in een gewone vereniging - zo dit al mocht voorkomen - is deze ratio voor een vrijstelling evenwel niet aanwezig. Op dezelfde grond komt het de ondergetekenden niet juist voor, de vrijstelling dezelfde gevallen te doen omvatten als zijn genoemd in artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zodat het verkregen onroerend goed dan evenzeer deel zou mogen uitmaken van een in zijn geheel ingebracht zelfstandig onderdeel van een onderneming. Bovendien zou door een dergelijke uitbreiding de mogelijkheid worden geschapen de overdrachtsbelasting te ontgaan door een verkoop van onroerende zaken aan bijv. een naamloze vennootschap in te kleden in de vorm van een inbreng. In dit verband zij overigens nog bedacht, dat de faciliteit voor de vennootschapsbelasting slechts de opschorting van de heffing van die belasting betekent, terwijl het bij de overdrachtsbelasting om een definitieve vrijstelling gaat.”

Uit de nota naar aanleiding van het eindverslag (nr. 10, p. 1): „het slot van de in het ontwerp voorgestelde vrijstellingsbepaling (namelijk van art. 15, lid 1 letter e) beoogt, op het voetspoor van de bestaande wetgeving, het omzetten van een eenmanszaak of een vennootschap onder firma in een naamloze vennootschap niet door de heffing van overdrachtsbelasting te belemmeren. De uitbreiding tot verenigingen op aandelen houdt verband met het feit dat deze verenigingen in het ontwerp op gelijke wijze worden behandeld als kapitaalvennootschappen. Doordat om praktische redenen de vrijstelling niet is beperkt tot de zoeven genoemde gevallen, zal zij ook toepassing kunnen vinden op fusies. In al deze gevallen blijft echter minder de oorspronkelijke ondernemer via het aandelenbezit gerechtigd tot de onderneming. Bij de cooperatieve vereniging zonder aandelenkapitaal ligt op dit punt de zaak echter duidelijk, aangezien hier een onderscheid tussen inbreng en gewone overdracht moeilijk is te maken (...)”.

Uit de handelingen van de Tweede Kamer (zitting 1970-1971, p. 239, rk.): „staatssecretaris Grapperhaus: (...) er is bij inbreng, die een vennoot doet, een vrijstelling voor een onderneming. Ik moet een goed onderscheid kunnen maken tussen wat een echte inbreng is - dus van een vennoot - en wat in feite een normale overdracht van onroerend goed is." (De discussie ging over de vraag of de vrijstelling ook zou moeten gelden voor cooperatieve verenigingen, maar het geciteerde argument van de staatssecretaris is ook voor gevallen als het onderhavige verhelderend.)

#### e. De maatschap

De maatschap wordt vooral gebruikt als samenwerkingsvorm bij de uitoefening van vrije beroepen (vgl. W.J. Slagter/J.W. Zwemmer, *Personenassociaties, losbl., Maatschap I-1*, A.L. Mohr, Van maatschap enz., 1976, p. 85). Wordt normaal onder gemeenschappelijke naam een bedrijf uitgeoefend, dan is er sprake van een vennootschap onder firma en dan is er ook een afgescheiden vermogen. De beoefenaar van een vrij beroep oefent nu juist per definitie geen bedrijf uit, zodat de vennootschap van vrije beroepsbeoefenaren een eenvoudige maatschap en geen vennootschap onder firma is en er ook geen afgescheiden vermogen is.

Naar haar aard oefent de maatschap geen bedrijf uit, zij drijft dus geen onderneming. Fiscaal gezien, in elk geval voor de toepassing van art. 15, lid 1 letter e, Bel. Rechtsv. (gezien HR 14 januari 1981, BNB 1981/73\* en de eerder vermelde daarop volgende arresten) kan ook de vrije beroepsbeoefenaar een onderneming als bedoeld in deze wetsbepaling hebben. Tussen dit fiscale begrip en de civiele omschrijving van de maatschap bestaat een zekere spanning.

Men moet zich afvragen of een maatschap beschouwd zou kunnen worden als een samenwerkingsvorm tussen ondernemingen, als een winst- en verliespool of pot-overeenkomst. Dorhout Mees (t.a.p., p. 73, nr. 4.11.) sluit dat kennelijk niet uit: „de maatschap komt in hoofdzaak in twee vormen voor. De eerste omvat de werkzaamheden van de vennoten op een bepaald terrein, zoals een maatschap van beoefenaren van eenzelfde beroep. Zij kunnen die werkzaamheden elk voor zich zelfstandig uitoefenen, doch voor rekening van de maatschap. Het financiële resultaat komt voor rekening van de gezamenlijke vennoten. De maatschap is dan uitsluitend een overeenkomst tot onderlinge verrekening van het resultaat van de individuele werkzaamheden. De vennoten brengen dan hun arbeid in en het is niet steeds nodig dat zij ook goederen inbrengen." Ook Van Oven (t.a.p., p. 35) schrijft dat het denkbaar is dat de bijdrage van elke vennoot zich geheel of vrijwel geheel beperkt tot het leveren van arbeidsprestaties, bijv. bij een advocatenassociatie. „De kwintessens van het maatschapsbegrip is niet de inbreng, doch het ontplooiën van activiteiten voor gezamenlijke rekening en op voet van gelijkheid." Van Oven verwijst in dit verband ook naar art. 701301 NBW.

Daarentegen stellen Slagter/Zwemmer (t.a.p., *Maatschap I-56*, nr. 6) uitdrukkelijk dat een maatschap zich niet kan beperken tot een pot of pool van winsten en verliezen. Een maatschap veronderstelt samenwerking tussen de partners. Hierbij teken ik aan dat blijkens het betoog van deze auteurs ook in hun opvatting maatschap en „participatieovereenkomst" dicht bij elkaar liggen en voorts dat het feit dat een maatschap zich niet zou kunnen beperken tot participatie in winsten en verliezen geenszins impliceert dat de maten geen afzonderlijke ondernemers zouden kunnen zijn. De noodzaak tot samenwerking met anderen sluit zelfstandig ondernemerschap niet uit.

#### f. Slotsom



VERTROUWELIJK

Corporate Dienst  
Vaktechniek

Croeselaan 14  
3521 CA Utrecht  
Postbus 18280  
3510 CG Utrecht  
www.belastingdienst.nl

# memo

Kennisgroepstandpunt 19-052-24 artikel 15-1-b  
WBR

Contactpersoon  
10.2.e

Kennisgroepvoorzitter  
Overdrachtsbelasting

10.2.e

## Feiten

De uitgangssituatie is als volgt:

Datum

13 maart 2020

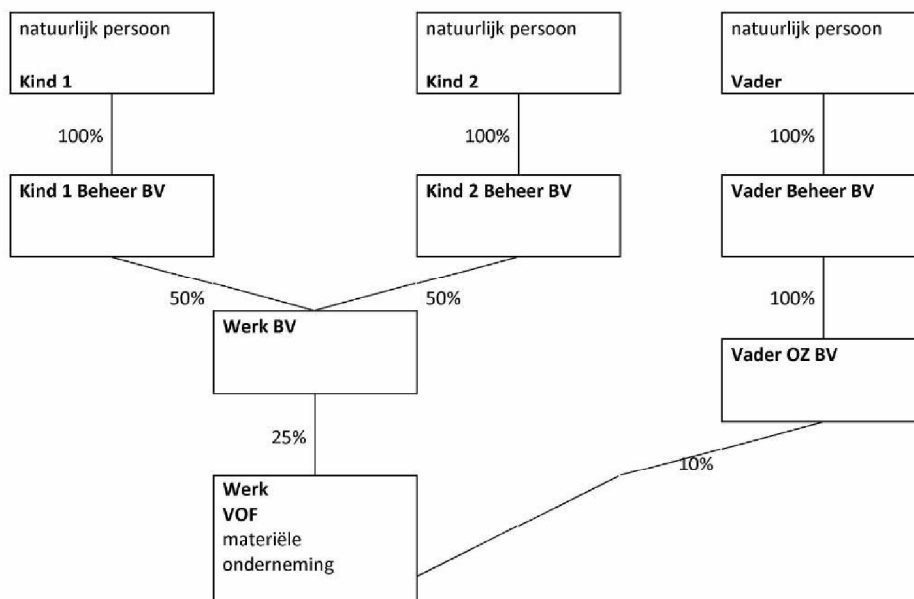
Versienummer

1.0

Behandeld door

Kopie aan

Bijlage



NB: Kind 1 is voor 32,5% direct gerechtigd in Werk VOF  
Kind 2 is voor 32,5% direct gerechtigd in Werk VOF

VERTROUWELIJK

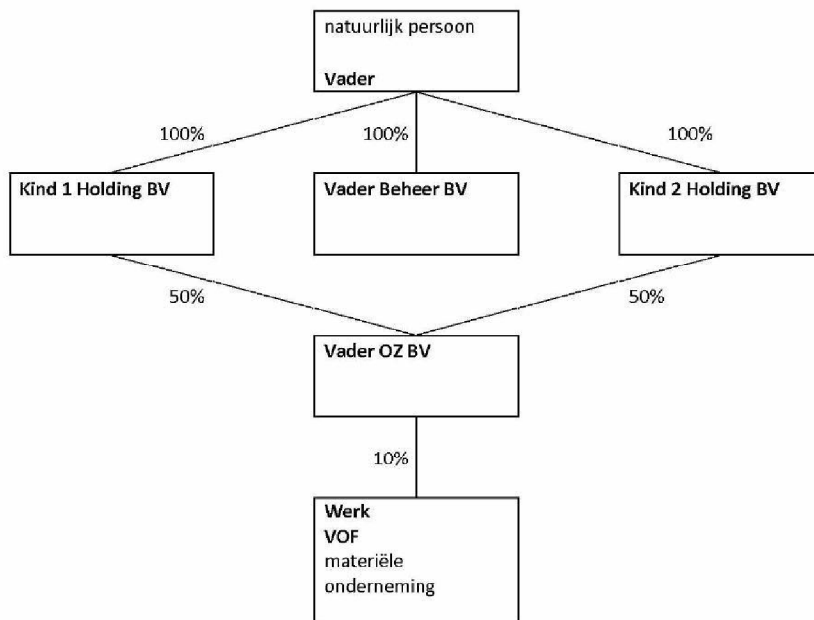
Pagina 1 van 6

Vader OZ BV is eigenaar van een onroerende zaak die wordt verhuurd aan Werk VOF. Als feit wordt aangenomen (niet beoordeeld) dat Werk VOF een materiële onderneming drijft.

**1. Voorgenomen rechtshandelingen**

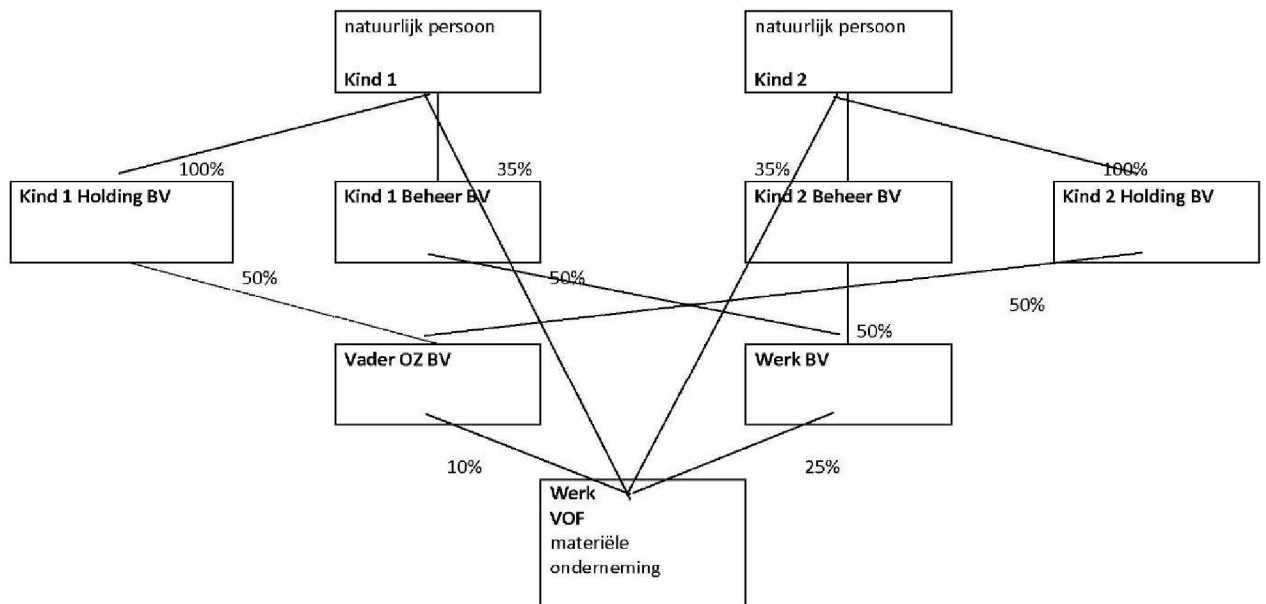
- a) De aandelen in Vader OZ BV worden afgesplitst naar twee nieuw op te richten Holdings die na de afsplitsing ieder 50% van de aandelen in Vader OZ BV houden;

Na de afsplitsing ontstaat op 'Vader-niveau' de volgende structuur:



- b) De aandelen in Kind 1 Holding BV en Kind 2 Holding BV worden door Vader geschonken aan respectievelijk Kind 1 en Kind 2.

Na schenking van de aandelen Kind 1 Holding BV en Kind 2 Holding BV ontstaat, gezien vanuit het perspectief van de kinderen, de volgende structuur<sup>1</sup>:



### Vraag

Is op de verkrijging van de aandelen Kind 1 Holding BV en Kind 2 Holding BV de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter b, Wbr van toepassing?

11.1

11.1

*Jurisprudentie – ECLI:NL:HR:2018:2110 - rechtsoverwegingen*

Onder "in haar geheel door de verkrijger wordt voortgezet" wordt mede verstaan de verkrijging van OZR-aandelen, doch uitsluitend<sup>2</sup>:

- a) indien de aandelen worden gehouden in een vennootschap die een materiële onderneming drijft en voorts;
- b) doordat alle aandelen worden verkregen;

<sup>2</sup>) Rechtsoverweging 2.2.2.

- c) de volledige zeggenschap in die onderneming van de ouder op het kind overgaat.

11.1

11.1

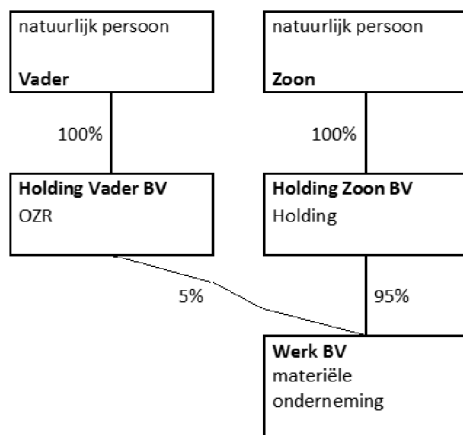
11.1



11.1

11.1

11.1

**Feiten**

Vader heeft 100% van de aandelen Holding Vader BV. De bezittingen van deze BV bestaan uit beleggingen, oudedagsvoorzieningen, een 5% deelneming in Werk BV en een bedrijfspand dat verhuurd wordt aan Werk BV.

In het verleden heeft Vader Holding BV 95% van de aandelen Werk BV overgedragen aan de Holding van de zoon (Holding Zoon BV).

Holding Vader BV kwalificeert als een OZR.

**Voorgenomen rechtshandelingen**

In verband met bedrijfsopvolging heeft Vader het voornemen om de beleggingen en oudedagsvoorzieningen van Holding Vader BV af te splitsen naar Beleggingen Vader BV en vervolgens de aandelen Holding Vader BV te schenken aan de zoon.

In het verzoek wordt reeds vermeld dat Zoon binnen 5 jaar na de schenking van plan is om een herstructurering door te voeren: een fusie van de bij schenking verkregen aandelen Holding Vader BV (5% deelneming en pand) met zijn bestaande Holding Zoon BV (95% deelneming) waarbij Holding Vader BV verdwijnt, gevolgd door een aandelenfusie (inbreng aandelen Holding Zoon BV in nieuw op te richten Persoonlijke Holding), gevolgd door certificering van de aandelen PH Nieuw.

**Vraag**

- 1) Is op de verkrijging van de aandelen Holding Vader BV door Zoon de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter b, Wbr van toepassing?
- 2) Voor zover de vrijstelling van toepassing is, geven de vervolgstappen aanleiding om de vrijstelling niet van toepassing te laten zijn dan wel terug te nemen?

11.1

**Wet- en regelgeving en jurisprudentie**

*Wet- en regelgeving – artikel 15, eerste lid, letter b, Wbr*

Vrijgesteld is de verkrijging door een of meer kinderen (...) van een ondernemer van (fictieve) onroerende zaken die behoren tot en dienstbaar zijn aan de onderneming van de ouder die wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger(s) wordt voortgezet.

*Jurisprudentie – ECLI:NL:HR:2018:2110 - rechtsoverwegingen*

Onder "in haar geheel door de verkrijger wordt voortgezet" wordt mede verstaan de verkrijging van OZR-aandelen:

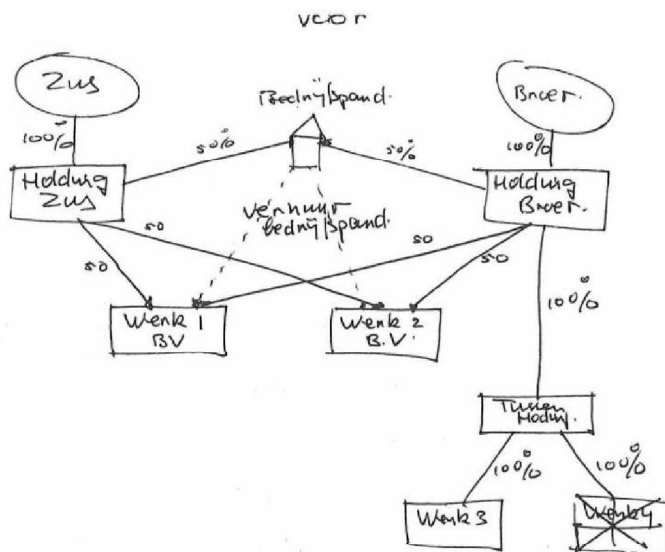
- a) indien de aandelen worden gehouden in een vennootschap die een materiële onderneming drijft en voorts;
- b) doordat alle aandelen worden verkregen;
- c) de volledige zeggenschap in die onderneming van de ouder op het kind overgaat.

De vrijstelling is van toepassing voor zover<sup>1</sup>:

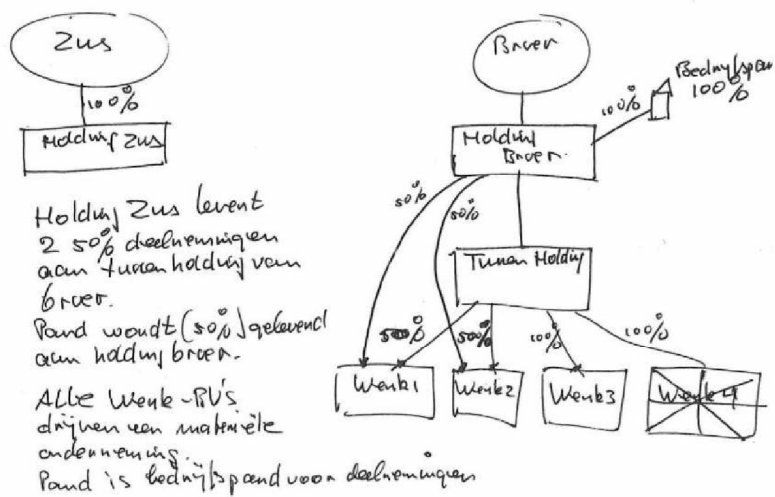
- d) de onroerende zaken dienstbaar zijn aan de onderneming in de vennootschap van de ouder,
- e) welke onderneming wat bedrijfsvoering betreft, door overname van alle aandelen van de ouder, door het kind wordt voortgezet.

11.1

## Feiten



Na:



**Voorgenomen rechtshandelingen**

Het voornemen bestaat om de volgende rechtshandelingen uit te voeren:

- a) Tussenholding (Broer) BV verkrijgt van Holding Zus 50% aandelen in Werk 1 BV en Werk 2 BV.<sup>1</sup>
- b) Holding Broer BV verkrijgt onverdeelde helft bedrijfspand van Holding Zus BV (verdeling).

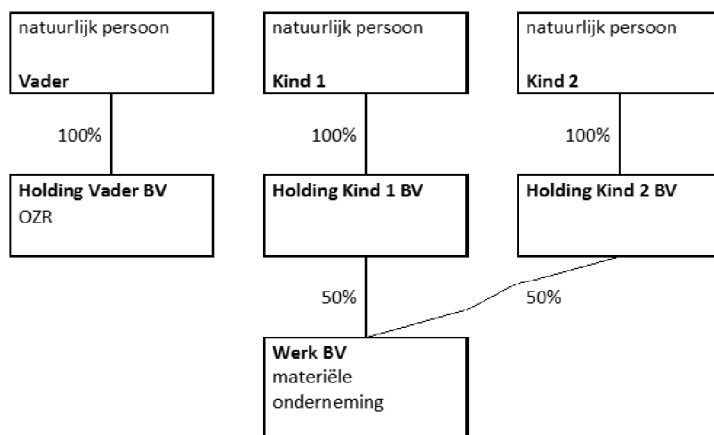
**Vraag**

Is artikel 15, eerste lid, letter b, Wbr van toepassing op de verkrijging van de onroerende zaak (krachtens verdeling) door Broer Holding BV?

11.1

---

<sup>1</sup> Geen belastbaar feit omdat de Werk 1 BV en Werk 2 BV geen Onroerende Zaak Rechtspersoon (OZR) zijn op grond van artikel 4 Wbr.

**Feiten**

Vader is houder van alle aandelen in Holding Vader BV. Holding Vader BV was in het verleden houder van alle aandelen in Werk BV. Werk BV drijft een materiële onderneming. Holding Vader BV is eigenaar van een onroerende zaak die ter beschikking wordt gesteld aan Werk BV.

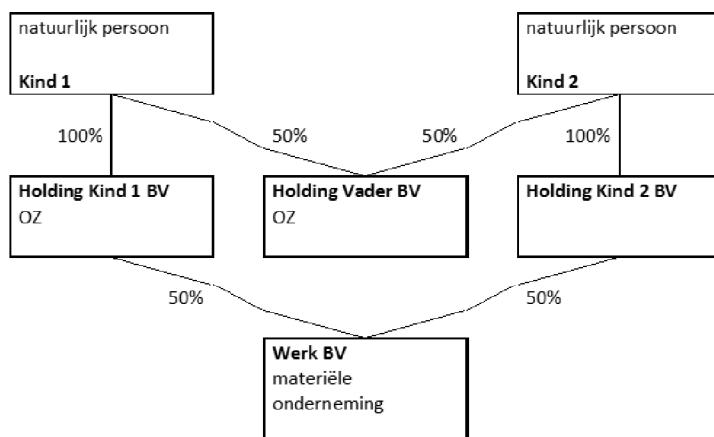
Holding Vader BV heeft die aandelen in Werk BV onbepaalde tijd geleden overgedragen aan Holding Kind 1 BV en Holding Kind 2 BV.

Na overdracht van de aandelen in Werk BV is Holding Vader BV een OZR.

**Voorgenomen rechtshandeling**

Vader is voornemens om de aandelen in Holding Vader BV te schenken aan Kind 1 en Kind 2.

De navolgende situatie ontstaat.





**Vraag**

- a) Is op de verkrijging door Kind 1 en Kind 2 (elk de helft van de aandelen in Holding Vader BV) artikel 15, eerste lid, letter b, Wbr van toepassing?
- b) Is deze situatie vergelijkbaar met een overgang in fasen van een onderneming waarbij eerst de materiële onderneming wordt overgedragen en tot slot de onroerende zaak wordt overgedragen?

11.1

11.1

**Beschouwing****Wettekst**

*Van overdrachtsbelasting is vrijgesteld de verkrijging (van aandelen in een onroerende zaak rechtspersoon) door een of meer kinderen, kleinkinderen, broers, zusters, of hun echtgenoten, van een ondernemer van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan diens onderneming die wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger of verkrijgers wordt voortgezet.*

11.1

**Parlementaire behandeling - overgang in fasen**

De Staatssecretaris heeft in de parlementaire behandeling opgemerkt:<sup>1</sup>

*De toepassing van de vrijstelling van onderdeel b in het geval waarin al een samenwerkingsverband tussen ouder en kind bestaat omdat de ouder zijn onderneming, met uitzondering van de onroerende zaken, in een vennootschap onder firma met het kind heeft ingebracht, ontmoet bij mij - als daarbij van een overnameplan blijkt - natuurlijk geen bezwaar. (...)*

*Indien er een risico bestaat dat in de toekomst toch wordt afgezien van de (KG: volledige) bedrijfsovername (KG: en aldus volgens de Staatsecretaris de eerder verleende vrijstelling wordt teruggenomen) heeft men meerdere mogelijkheden. Ten eerste bestaat namelijk de mogelijkheid om de onroerende zaken pas in de laatste fase over te dragen (KG: waarop de Staatssecretaris de vrijstelling dan van toepassing acht).*

11.1

**Beleid - Besluit Overdrachtsbelasting Ondernemingsfaciliteiten<sup>2</sup>****2.1 Overdracht onderneming en inbreng in BV**

*Bij een bedrijfsoverdracht kan de volgende situatie zich voordoen. Een ondernemer draagt zijn onderneming, inclusief onroerende zaken, over aan een familielid. Dit familielid brengt de verkregen onderneming direct of korte tijd daarna in in een BV waarvan hij alle aandelen houdt.*

*Deze inbreng staat de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR bij de voorafgaande overdracht in de weg. Immers de verkregen onderneming wordt wat de bedrijfsvoering betreft niet door het familielid zelf, maar door de BV voortgezet. Ik acht het niet gewenst dat de vrijstelling dan niet kan worden toegepast. Daarom keur ik het volgende goed.*

**Goedkeuring**

*Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR ook geldt voor een verkrijging van een onderneming door een familielid, die wordt gevolgd door de inbreng van die onderneming in een BV, waarvan dit familielid alle aandelen houdt.*

**Voorwaarden**

*Voor de goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:*

- a. De inbreng van de onderneming in de BV vindt plaats met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR. Daarbij moet aan alle vereisten van artikel 5 van het UBBR worden voldaan.*
- b. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR wordt voldaan.*

*De goedkeuring geldt niet wanneer de ondernemer zijn onderneming rechtstreeks overdraagt aan de BV van het familielid. Een BV behoort immers niet tot de beperkte kring van verkrijgers als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR.*

**2.2 Onderneming ingebracht in BV**

*Het is mogelijk dat een ondernemer zijn onderneming, exclusief het bedrijfspand, heeft ingebracht in een BV waarvan hij alle aandelen houdt. Het bedrijfspand verhuurt hij aan de BV.*

*Als de ondernemer in het kader van een bedrijfsopvolging zijn aandelen in de BV en het bedrijfspand overdraagt aan een familielid, is de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR niet van toepassing. Het bedrijfspand wordt immers niet overgedragen als onderdeel van de overdracht van een onderneming aan een familielid omdat de onderneming in een BV wordt uitgeoefend.*

**Jurisprudentie**

*Wanneer aan de bovenstaande criteria is voldaan dient ten aanzien van de verkrijging van de aandelen aan het volgende te zijn voldaan:*

*HR:2018:2110 - rechtsoverwegingen*

<sup>1</sup> Verslag schriftelijk overleg, 27 september 2005, Kamerstukken II, 2005-2006, 28 207, nr. 11.

<sup>2</sup> Stcrt-2018-30213.

Onder "in haar geheel door de verkrijger wordt voortgezet" wordt mede verstaan de verkrijging van OZR-aandelen<sup>3</sup>:

- a) indien de aandelen worden gehouden in een vennootschap die een **materiële onderneming** drijft en voorts;
- b) doordat **alle aandelen** worden verkregen;
- c) de **volledige zeggenschap in die onderneming** van de ouder op het kind overgaat.

De vrijstelling is van toepassing voor zover<sup>4</sup>:

- d) **de onroerende zaken dienstbaar zijn aan de onderneming** in de vennootschap van de ouder,
- e) **welke onderneming** wat bedrijfsvoering betreft, door overname van alle aandelen van de ouder, **door het kind wordt voortgezet**.

Wanneer aan deze criteria is voldaan dan is de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter b, Wbr van toepassing op de verkrijging van de aandelen in een OZR.

### ***Uitwerking***

11.1

<sup>3</sup> Rechtsoverweging 2.2.2.

<sup>4</sup> Rechtsoverweging 2.3.3.

<sup>5</sup>

## Standpunt Kennisgroep Overdrachtsbelasting

### Kennisgroep-vraag 19-052-27

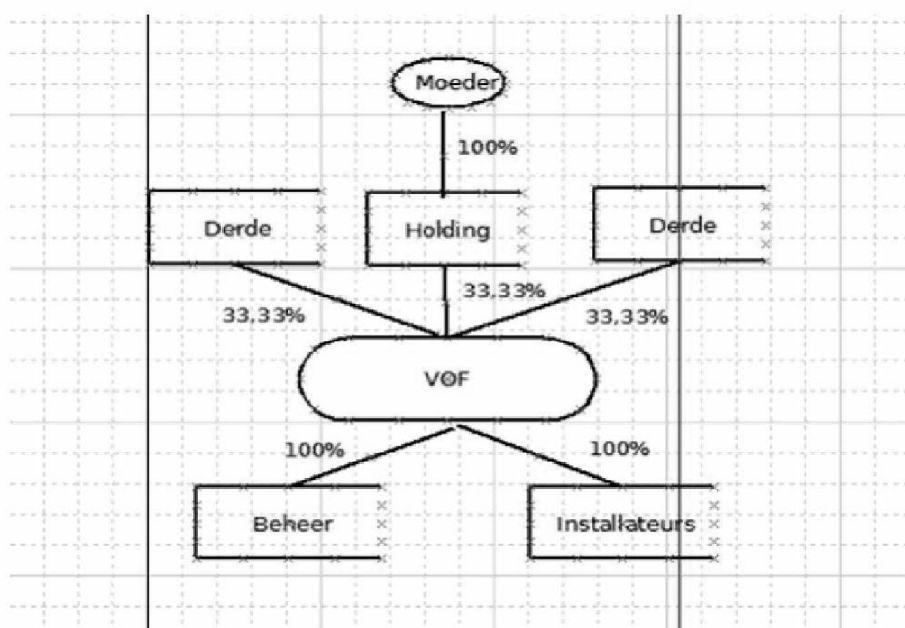
Artikel 15-1-b Wbr

#### Feiten

#### Casus artikel 4 in combinatie met artikel 15-1-b Wet BRV

(zie ook het hieronder vermelde schema)

Moeder wil alle aandelen in Holding BV (hierna: Holding) overdragen aan haar drie kinderen (ieder voor een derde deel). Holding is een onroerendezaakrechtspersoon (hierna: OZR) als bedoeld in artikel 4 Wet BRV door haar bezit van een vakantiewoning. De drie kinderen vormen het bestuur van de Holding en zijn middels de Holding werkzaam voor Beheer BV (hierna: Beheer) en Installateurs BV (hierna: Installateurs). Het vastgoed zit in Beheer en bestaat uit 4 panden die worden verhuurd aan derden, 1 perceel bouwgrond (voor deze onroerende zaken wordt geen beroep op de vrijstelling gedaan) en 1 pand dat aan Installateurs wordt verhuurd (wel beroep op vrijstelling). Installateurs drijft een onderneming.



#### Vraag

Hebben de kinderen voor de verkrijging van de aandelen in Holding recht op de vrijstelling van artikel 15-1-b Wet BRV door de toepassing van de doorkijkarresten?

11.1

11.1

11.1

11.1

11.1

11.1

**Gevolgen arresten 30 november 2018:**

***Uitkomst:***

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR kan ook worden toegepast op de verkrijging van aandelen in een OZR.

***Onder welke voorwaarden?***

1. *De vervreemder en de verkrijger zijn natuurlijke personen die in familierelatie tot elkaar staan in de zin van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, WBR.*

*Opmerkingen*

11.1

2. *De vervreemder of vervreemders (bijv. vader en moeder) tezamen draagt/dragen de aandelen in de OZR over aan één of meer familieleden.*

*Opmerkingen*

11.1

3. *De OZR heeft een materiële onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB2001.*

*Opmerkingen*

11.1

4. *De vrijstelling geldt uitsluitend voor de onroerende zaken die dienstbaar zijn aan de materiële onderneming. De vrijstelling geldt niet voor de overdracht van 'losse' onroerende zaken.*

*Opmerkingen*

11.1

11.1

5. *Ten tijde van de verkrijging van de aandelen bestaat de intentie dat de OZR de onderneming zal voortzetten en dat de verkrijger de aandelen zal behouden.*

*Opmerkingen*

11.1

11.1



## Intranet

<https://intranet.belastingdienst.nl/vastgoed/helpdesk-ob-ovb/#overdrachtsbelasting>

## In- en uitbreng, fusie, (af)splitsing en reorganisatie

Bij in- en uitbreng in samenwerkingsverbanden of vennootschappen, fusies, (af)splitsingen en reorganisatie kunnen vrijstellingen van toepassing zijn. Deze zijn echter gebonden aan voorwaarden waarover geregeld verschil van inzicht bestaat tussen de Belastingdienst en de (adviseur van de) belastingplichtige en procedures spelen. Het is dan ook zaak om bij twijfel intern afstemming te zoeken.

<https://intranet.belastingdienst.nl/vastgoed/fictieve-onroerende-zaken/#aandelen-onroerende-zaakrechtspersoon-ozr>

## Fictieve onroerende zaken

Publicatiedatum 14-10-2019, 12:36 | Laatste update 14-11-2019, 13:59 |

Door onroerende zaken in te brengen in rechtspersonen, zou kunnen worden ontkomen aan de heffing van overdrachtsbelasting. De Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) heeft echter, om dit te voorkomen, voorzien in een aantal fictieve onroerende zaken.

Artikel 4 WBR breidt het belastbare feit van de overdrachtsbelasting (artikel 2, lid 1, WBR) uit met een tweetal fictieve onroerende zaken, te weten:

1. Aandelen in onroerendezaakrechtspersonen (artikel 4, lid 1, onderdeel a, WBR, zie paragraaf 5.3-5.9), waaronder sinds 1 januari 2011 mede zijn te verstaan rechten uit bestaande aandelen (artikel 4, lid 11, WBR);
2. Lidmaatschapsrechten in bepaalde flatverenigingen (artikel 4, lid 1, onderdeel b, WBR).

Artikel 4 WBR beoogt enerzijds het in wezen gelijke fiscaal gelijk te behandelen door een meer economische benadering en anderzijds te voorkomen dat aan de heffing van overdrachtsbelasting zou kunnen worden ontkomen door onroerende zaken onder te brengen:

- Hetzij in rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal, waarbij in het bijzonder (maar niet alleen) valt te denken aan nv's en bv's (artikel 4, lid 1, onderdeel a, WBR);
- Hetzij in coöperaties en verenigingen (artikel 4, lid 1, onderdeel b, WBR).

Aangezien aandelen en lidmaatschapsrechten civielrechtelijk geen onroerende zaken zijn, noch rechten waaraan een onroerende zaak is onderworpen, zou langs deze weg, bij ontbreken van een bepaling als artikel 4 WBR, door overdracht van deze rechten – en daarmee indirect van (een deel van) het economische belang bij de onroerende zaken van de rechtspersoon – op eenvoudige wijze aan de heffing van overdrachtsbelasting kunnen worden ontkomen.

## Aandelen onroerende zaakrechtspersoon (ozr)

De verkrijging van aandelen wordt door artikel 4 WBR alleen dan met overdrachtsbelasting belast, als wordt voldaan aan de volgende twee eisen:

1. De aandelen moeten betrekking hebben op een onroerende zaakrechtspersoon (ozr) én
2. De verkrijger moet door middel van de aandelen in kwalitatief én kwantitatief opzicht (dubbele eis) een belang in die ozr hebben.

Ingeval aandelen in een ozr worden verkregen zonder dat daarmee een belang ontstaat dat kwalitatief (inhoudelijk/materieel) voldoet aan de wettelijke eisen (bijvoorbeeld preferente aandelen), is die verkrijging niet belast op grond van artikel 4 WBR.

Ingeval men als gevolg van de verkrijging van aandelen in een ozr een belang heeft dat kwalitatief (inhoudelijk/materieel) voldoet aan de wettelijke eisen (bijvoorbeeld gewone aandelen), maar het belang dat men heeft als gevolg van de verkrijging voldoet niet aan de kwantitatieve eisen (geen substantieel belang), is die verkrijging evenmin belast op grond van artikel 4 WBR.

## Handleiding

- [Korte notitie artikel 15-1-b bij verkrijging artikel 4 WBR aandelen, maart 2019 \(\\*\)](#)
- [Beschikking WOB en Praktijkhandleiding-bedrijfsopvolging-vastgoedexploitatie \(\\*\\*\)](#)

## Jurisprudentie

Geen BOF voor verkrijging bv met 40 sociale huurwoningen

[ECLI:NL:RBGEL:2018:5556](#)

Geen BOR voor aandelen van bv met daarin verhuurd benzinestation

[ECLI:NL:RBGEL:2018:3695](#)

Exploitatie (hotel)vastgoed is geen materiële onderneming

[ECLI:NL:RBNHO:2018:3122](#)

Onroerendgoed-bv. Verhuuractiviteiten vormen geen onderneming in materiële zin

[ECLI:NL:HR:2017:396](#)

Beoogde overdracht van 50%-belang in onroerendgoedlichaam wordt via zesstappenplan geconstrueerd tot overdracht vrij van overdrachtsbelasting

[ECLI:NL:HR:2017:126](#)

De rechtbank acht de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing op de overdracht van aandelen in een onroerend goed-lichaam als bedoeld in artikel 4, Wet BRV

[ECLI:NL:RBNNE:2016:3373](#)

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat de aandelen A bv niet kwalificeren als fictieve onroerende zaak. De tot het campingbedrijf behorende onroerende zaken zijn namelijk niet voor ten minste 70 percent dienstbaar aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren

[ECLI:NL:GHARL:2015:902](#)

van die onroerende zake

## Artikelen

buiten verzoek

De vrijstelling van overdrachtsbelasting bij een verkrijging van onroerende zaken in het kader van een bedrijfsopvolging door een familielid kan ook van toepassing zijn bij een verkrijging van fictieve onroerende zaken (FED 2019/24)

buiten verzoek

Vrijstelling verkrijging aandelen onroerende zaak-bv voor opvolgende dochter (V-N 2018/65.14)

Geen overdrachtsbelasting voor verkrijging aandelen onroerendesaakrechtspersoon (V-N 2018/65.13)

Bedrijfsopvolgingsvrijstelling van toepassing op verkrijging fictieve onroerende zaken I (NTFR 2018/2779)

Bedrijfsopvolgingsvrijstelling van toepassing op verkrijging fictieve onroerende zaken II (NTFR 2018/2780)

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

Bedrijfsopvolgingsvrijstelling van toepassing op de verkrijging van fictieve onroerende zaken (NTFR 2018/1478)

buiten verzoek

buiten verzoek

### Korte Notitie maart 2019 m.b.t. het derde doorkijkarrest

HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2110

(artikel 15-1-b WBR kan ook van toepassing zijn bij verkrijging art.4-aandelen).

Op 30 november 2018 heeft de HR geoordeeld dat de vrijstelling overdrachtsbelasting van artikel 15-1-b WBR ook van toepassing kan zijn op de verkrijging van aandelen in een OZR (artikel 4 WBR). De kennisgroep OVB beoordeelt welke gevolgen het arrest heeft voor de toepassing van de vrijstelling, mede naar aanleiding van de in de praktijk aangehouden casussen. In deze notitie wordt aangegeven in welke gevallen de vrijstelling in ieder geval van toepassing is. Casussen die aan alle onderstaande criteria voldoen kunnen dus conform worden afgehandeld. Daarnaast wordt aangegeven in welke gevallen de vrijstelling in ieder geval *niet* van toepassing is. Andere casussen worden beoordeeld door de kennisgroep.

#### Wanneer is de vrijstelling in ieder geval van toepassing?

Voor toepassing van de vrijstelling van 15-1-b WBR bij verkrijging van aandelen in een OZR is in ieder geval plaats als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

1. De vervreemder en de verkrijger(s) zijn natuurlijke personen die in familiërelatie tot elkaar staan in de zin van artikel 15-1-b WBR.
2. De vervreemder draagt 100% van de aandelen over aan één of meer familieleden. Aan deze voorwaarde is ook voldaan als de beide ouders tezamen 100% van de aandelen in een OZR overdragen aan één of meer kinderen.
3. De OZR heeft een materiële onderneming in de zin van artikel 3.2 wet IB 2001. Aan deze voorwaarde is ook voldaan ingeval alle aandelen worden verkregen in een houdstermaatschappij zonder materiële onderneming, maar met een 100% deelneming in een dochtermaatschappij met een materiële onderneming.
4. Voor zover tot de maatstaf van heffing de waarde behoort van onroerende zaken die niet dienstbaar zijn aan de materiële onderneming, geldt de vrijstelling niet.
5. Ten tijde van de verkrijging van de aandelen bestaat de intentie dat de onderneming

zal worden voortgezet door de OZR en dat de verkrijger(s) de aandelen zal/zullen behouden.

6. Met de overdracht van 100% van de aandelen in een OZR gaat de volledige zeggenschap met betrekking tot de onderneming over naar de verkrijger(s) die wordt/worden geacht de onderneming geheel voort te zetten. Met 'volledige zeggenschap' wordt bedoeld dat de aandeelhouder krachtens aandelen de absolute macht heeft de onderneming van de OZR zelf te besturen of deze te doen besturen door anderen.

*Opmerking.*

De vrijstelling geldt alleen voor die onroerende zaken die dienstbaar zijn aan de materiële onderneming. Of dit het geval is dient in alle gevallen te worden afgestemd met de collega's van IH en S&E. Let op: als voor de S&E is geoordeeld dat de BOR (Bedrijfsopvolgingsregeling SW) van toepassing is, betekent dit niet dat 15-1-b WBR voor de OVB zonder meer ook van toepassing is (andere criteria).

**Wanneer is de vrijstelling in ieder geval niet van toepassing?**

Voor toepassing van 15-1-b WBR is geen plaats in elk van de volgende gevallen:

- a. als de vervreemder van de onderneming/de aandelen geen natuurlijk persoon is;
- b. als de verkrijger van de onderneming/de aandelen geen natuurlijk persoon is;
- c. als tussen de vervreemder en de verkrijger geen familierelatie bestaat in de zin van 15-1-b WBR.

Dus:

- als de BV van de Zoon aandelen verkrijgt van de Moeder van de Zoon, of van de BV van de Moeder, of de Zoon aandelen verkrijgt van de BV van de Moeder, is de vrijstelling niet van toepassing.

- als Moeder haar eenmanszaak overdraagt aan de BV van de zoon is de vrijstelling niet van toepassing. als de BV van Moeder zijn onderneming overdraagt aan de Zoon (of aan de BV van de Zoon) is 15-1-b WBR niet van toepassing.

**Is overdracht van de aandelen in fasen mogelijk met toepassing van 15-1-b WBR?**

11.1

11.1

# Praktijkhandreiking bedrijfsopvolging vastgoedexploitanten

Van Kennisgroepen VKC/AB/Successiewet [A], [B], [C] (secretaris), [D], [E], [F].

Aan UC VpB en IH

Datum 1 juni 2016 (versie 2.0)

## 1. Inleiding

Een werkgroep, samengesteld uit leden van drie kennisgroepen, begeleidt casussen uit de Belastingdienstpraktijk over het toepassen van de bedrijfsopvolgingsregelingen (BOR) voor vastgoedexploitanten. De kennisgroepen zijn: AB, Successiewet en het Vastgoedkermiscentrum.

Deze praktijkhandreiking bevat een inventarisatie van de problematiek inzake de bedrijfsopvolging bij vastgoedexploitanten, de opvattingen in jurisprudentie en de literatuur en de hierbij in de praktijk voorkomende casussen en relevante feiten. De handreiking beoogt geen zelfstandige grondslag te zijn voor het standpunt van de inspecteur in voorkomende gevallen, maar bevat een weergave van grondslagen in wet, jurisprudentie en literatuur en biedt handvatten voor de praktijk.

Het doel van deze praktijkhandreiking is de inspecteur een handzaam overzicht te bieden om de problematiek te kunnen overzien om vervolgens een afgewogen standpunt te kunnen innemen. Deze praktijkhandreiking bevat een werkwijze, de zogeheten omstandighedencatalogus, om het daarvoor benodigde overzicht van relevante feiten te kunnen krijgen.

### *Vaktechnische lijn*

Alvorens een standpunt kan worden ingenomen door de inspecteur in een individuele casus, dient deze te worden afgestemd met de vaktechnische lijn (VTA en VACO). De VACO kan vervolgens overleggen met de werkgroep, die in dezen namens de lavaco's de uitvoering coördineert.

### *Versie 2.0: wijzigingen*

Deze versie van de praktijkhandreiking vervangt de versie van juni 2015. De handreiking is aangevuld naar aanleiding van het arrest van 15 april 2016 over een omvangrijke vastgoedportefeuille' (paragraaf 14) en discussies over het aanhouden van buffervermogen (paragraaf 15).

## 2. Problematiek

Bij schenken en erven van vastgoedportefeuilles en AB-vastgoedaandelen speelt de vraag of een vastgoedonderneming wordt gedreven. In dat geval is vervolgens de vraag relevant welk deel van het vermogen kwalificeert als ondernemingsvermogen. Voor geschenken of vererfde vastgoedondernemingen kunnen bedrijfsopvolgingsfaciliteiten geclaimd worden.

Vastgoedbeleggers hebben geen recht op deze faciliteiten.

De werkgroep wil met dit memo een handreiking geven aan belastingdienstmedewerkers die in de praktijk met deze problematiek geconfronteerd worden. De fiscale gevolgen zijn daarbij niet leidend, maar de feiten en omstandigheden. Het is mogelijk dat belastingplichtigen de feiten kleuren net naar gelang de gewenste fiscale uitkomst. Het is aan de inspecteur om bij het presenteren van de feiten die kleuring er zoveel mogelijk uit te halen.

## 3. Bedrijfsopvolgingsregeling: AB-vastgoedaandelen en Successie

Per 1 januari 2010 is de doorschuifregeling bij leven in de sfeer van het AB ingevoerd. Tegelijk is de doorschuifregeling bij overlijden beperkt tot de bedrijfsopvolging. De doorschuifregelingen zijn volgens de wetgever alleen nodig om 'reale bedrijfsopvolgingen' te faciliteren.

Bedenken we dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de SW 1956 ook alleen van toepassing zijn indien en voor zover de BV een onderneming drijft, dan is het begrijpelijk dat een antwoord op de vraag of er sprake is van beleggings- of ondernemingsvastgoed financieel grote consequenties heeft. Als de BV geen materiele onderneming drijft, is de gecombineerde belastingdruk 40%. Doet zij dat wel, dan heeft de belastingdruk een omvang van 3,4%.<sup>i</sup> Het verschil met de belastingheffing over vastgoedbeleggingen is enorm groot. Zeker wanneer het vastgoed in hoge mate vreemd gefinancierd is, zou belastingheffing het voortbestaan van de portefeuille in gevaar kunnen brengen. Daarom is de druk op vastgoedexploitanten en hun adviseurs groot om de BOR veilig te stellen in vooroverleg.

#### **4. Vooroverleg**

Vaak zal de belastingplichtige door vooroverleg de inspecteur verzoeken een standpunt in te nemen of en in hoeverre sprake is van een materiele onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB. Het is aan de inspecteur of hij op het vooroverleg ingaat. In het besluit fiscaal bestuursrecht, besluit van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19 (BFB)) staat hierover:

Het verzoek moet een duidelijke omschrijving van de casus bevatten, waarover een standpunt wordt gevraagd, inclusief alle relevante feiten en omstandigheden *en*, indien betrekking hebbend op de toepassing van het recht, een helder standpunt of een heldere zienswijze of conclusie bevatten over de fiscale consequenties van de voorgelegde casus.

De inspecteur dient het verzoek in behandeling te nemen als aan de voorwaarden van het BFB wordt voldaan, tenzij sprake is van de in onderdeel 3 genoemde gevallen (dan hoeft de inspecteur niet in te gaan op een verzoek) of fiscale grensverkenning of strijd met goede trouw (onderdeel 4 van het BFB).

##### **Overdracht 'een aandeel'**

Soms tracht de belastingplichtige een standpunt van de inspecteur te forceren door den aandeel over te dragen. Het is maar zeer *de* vraag of dit werkt: het standpunt dat er — gezien de feiten en omstandigheden — in enig jaar sprake is van een onderneming of een belegging, hoeft niets te zeggen over de feitelijke situatie in de toekomst. De belastingplichtige moet hierop gewezen worden. De inspecteur maakt geen vervolgafspraken, overleg met VACO en VTA is gewenst. Wel is het van belang dat ook bij de overdracht van een aandeel, en een mogelijk daaraan gekoppeld gering bedrag aan schenkbelasting, de zaak goed uit te zoeken. Aangezien veelal sprake is van een 4 WBR-lichaam, wordt in de praktijk maximaal 7% van de aandelen geschonken per kind, gezien de heffing van overdrachtsbelasting die bij een schenking > 7% een rol gaat spelen. Ofwel, in de situatie van een 4 WBR-lichaam is de overgang krachtens erfrecht fiscaal voordeliger dan de overdracht krachtens schenking.

Tot slot dient bij schenking ook de dienstbetrekkingseis gedegen te worden beoordeeld in overleg met de ib-inspecteur, zeker in de situaties dat begiftigden na invoering van de dienstbetrekkingseis in dienst zijn gekomen.

#### **5. Tegengestelde belangen**

In de praktijk kunnen op diverse terreinen tegengestelde belangen spelen, zowel bij exploitanten als inspecteurs. De inspecteur moet het recht onbevooroordeeld toepassen op de feiten en

omstandigheden. Het is raadzaam om of te stemmen met de inspecteur van de andere middelen. Bijvoorbeeld vinden enerzijds vastgoedexploitanten het gunstig om goed renderend vastgoed in box 3

Abstraherend van de 100%-vrijstelling bedraagt de vrijstelling 83% van de waarde van het ondernemingsvermogen. Het tarief is gesteld op 20%.

te houden, anderzijds wil men wellicht ondernemer zijn voor de BOR.

IB-inspecteurs willen bijvoorbeeld winstgevende vastgoedactiviteiten onderbrengen in box 1, terwijl successie- en overdrachtsbelastinginspecteurs dezelfde vastgoedactiviteiten mogelijk zien als belegging en daarom geen bedrijfsopvolgingsfaciliteiten of overdrachtsbelastingvrijstellingen verlenen.

Een belangrijk attentiepunt in dit kader is de situatie dat er een verzoek om geruisloze inbreng plaatsvindt betreffende een vastgoed-IB-"onderneming" of vastgoed-VOF/CV. Dat impliceert namelijk een oordeel dat er op dat moment sprake is van een actieve onderneming. Indien later een beroep wordt gedaan op de BOR en de activiteiten zijn niet gewijzigd, dan kan belastingplichtige zich met succes op het standpunt stellen dat er (nog steeds) sprake is van een vastgoedonderneming in de zin van artikel 3.2 Wet IB 2001.

#### **6. Onderneming: duurzame organisatie + meerwaardecreatie**

Voor fiscale doeleinden wordt een onderneming wel omschreven als een organisatie die erop gericht is met behulp van kapitaal en arbeid deel te nemen aan het maatschappelijk productieproces (of: economische verkeer) met het oogmerk winst te behalen.

Vastgoedbeleggers zullen al snel elementen van deze definities op zich kunnen betrekken, als ze er al niet geheel aan voldoen: (enige) organisatie is nodig; (enig) kapitaal wordt ingezet; (enige vorm van) arbeid zal worden verricht; (enige) risicodragende deelname aan het economische verkeer en het oogmerk om geldoverschotten te behalen, is doorgaans een gegeven. Deze definitie brengt een oplossing voor de kwalificatie van verhuur van vastgoed dus niet echt verder.

Vastgoedbeleggers en -ondernemers kan men van elkaar onderscheiden door de vraag te beantwoorden of er sprake is van 1) een duurzame organisatie die erop gericht is 2) meerwaarde te creëren.<sup>2</sup> Van een vastgoedonderneming spreken we wanneer een duurzame organisatie (samenhangende activiteiten in een georganiseerd verband) gericht is op het creëren van meerwaarde boven het nettorendement dat wordt verkregen uit het enkele verhuren of beheren van vastgoed. In de praktijk ontwikkelen beleggers soms ook wel eens een pand. Ook dan speelt de vraag of we kunnen spreken van een onderneming voor die activiteiten.<sup>3</sup>

In BNB 1994/319 gaf de Hoge Raad ten aanzien van een belastingplichtige die kamers verhuurde in ('slechts') twee panden aan dat er geen sprake is van normaal vermogensbeheer indien: het rendabel maken van de onroerende zaken mede geschiedt door middel van arbeid welke de eigenaar van de onroerende zaken verricht en deze arbeid naar haar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaken, welke het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan.' Er moet een duidelijke relatie zijn tussen de meerarbeid (kwalitatief en/of kwantitatief) en het beoogde resultaat. De meerarbeid ('arbeid-P') moet *gericht zijn* op het behalen van een hoger rendement ('rendement+') dan wat normaal wordt gehaald met verhuur. Dit wil dus niet zeggen dat er dus sprake is van een onderneming als er een hoog rendement wordt gehaald. Het omgekeerde geldt ook niet. De 'arbeid+' moet tot doel hebben een hogere opbrengst te halen en beoordeeld moet worden of dat objectief gezien haalbaar is. Maar wordt het voordeel om wat voor reden dan ook (bijvoorbeeld de kredietcrisis) toch niet gehaald, dan spreken we toch van meer dan normaal vermogensbeheer. Daarom is het van belang om inzicht te hebben in de rendementen over een langere periode.

<sup>2</sup> J.E.A.M. van Dijk, 'Vermogensbeheer', *WFR* 1976/5258, p. 148 en 149.

<sup>3</sup> T.M. Berkhout, 'Ondernemen en niet-ondernemen in vastgoed', *NTFR* 2010/1225, p. 4.

## 7. Rechtspraak

[fit de rechtspraak valt geen eenduidig beslissingskader of te leiden voor de behandeling van de problematiek. De beslissingen zijn castastisch van aard; voorleggen aan de Hoge Raad is vaak niet mogelijk (feitelijke uitspraak) of wordt niet gewenst geacht ('HR-stempel op feitelijke uitspraak'). In grote lijnen kan men voor vastgoedportefeuilles aannemen dat het beleggingen betreft. Er zijn vier recente uitspraken waarin geconcludeerd werd tot een vastgoedonderneming.<sup>4</sup> Een van deze uitspraken heeft inmiddels geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 15 april 2016. In paragraaf 14 wordt nader ingegaan op dit arrest. Deze zaken zijn niet leidend, maar er wordt vanuit de fiscale praktijk wel een beroep op gedaan. Men zal met de feiten zoveel mogelijk proberen aan te sluiten bij de feiten die in deze casus aan de orde zijn geweest en het oordeel dat daaraan door de rechter is gegeven. Het is aan de inspecteur om de gegeven feiten nader te onderzoeken. Is het alleen een mooi verhaal, of klopt het ook? Op dit moment ontbreekt het nog aan scherpe contouren van oplossingsrichtingen en afwegingskaders voor de praktijk en de rechtspraak. Die moeten er wel komen. Gedegen feitenonderzoek, een meer uniforme aanpak van dat onderzoek en een zoveel mogelijk op dezelfde wijze presenteren van de feiten aan de rechter zal hopelijk leiden tot meer duidelijkheid. Zie hierover nader punten 8 t/m 10.

## 8. Plan van aanpak voor de praktijk

a. Gebruik de bewijslast, zet de belastingplichtige aan het werk

De bewijslast, dat er voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten sprake is van een materiele onderneming, rust op de belastingplichtige. De belastingplichtige moet aannemelijk maken dat hij, vergeleken met andere beleggende verhuurders, meer dan normaal (actief) vermogensbeheer verricht. De inspecteur moet er vervolgens op toezien dat het bewijs wordt geleverd en het is aan de rechter om te beoordelen of dat stand houdt.

De inspecteur moet de belastingplichtige 'aan het werk zetten' om bewijs te verzamelen voor zijn stelling dat er sprake is van een onderneming. Het is een 'open deur', maar leg de aanslag niet gehaast op. Neem de tijd voor goed onderzoek. De belastingplichtige moet zichzelf vergelijken met andere belastingplichtigen en bewijzen dat hij meer rendement beoogt/maakt dan zijn collega (een meer succesvolle belegger wordt door dat succes nog geen ondernemer) en aangeven met welke activiteit dat is gebeurd en waarom deze activiteit kwalitatief of kwantitatief onderscheidend is van de activiteiten van zijn collega's. Een gloedvol verhaal van de belastingplichtige zomaar 'geloven' of 'weerspreken' zonder feitenonderzoek is ten enenmale onvoldoende.

Ook in het kader van vooroverleg is het aan de belanghebbende om de relevante feiten te presenteren. Het BFB vermeldt over het verstrekken van informatie in onderdeel 2:

De inspecteur kan om nadere informatie vragen als dit naar zijn oordeel noodzakelijk is voor het beoordelen van de casus. Het standpunt van de inspecteur geldt onder het algemene voorbehoud van de juistheid en volledigheid van het verzoek. Daarnaast kan de inspecteur een specifiek voorbehoud maken.

Als op basis van de verstrekte informatie geen standpunt kan worden ingenomen, dan dient dit uiteraard ook achterwege te blijven. De inspecteur kan ook nadere informatie opvragen, of besluiten dat niet te doen om vervolgens een standpunt in te nemen op basis van de wel beschikbare feiten met een specifiek voorbehoud op dat punt. Ook in de context van vooroverleg ligt de bal voor de informatievoorziening bij belanghebbende (alles in redelijkheid uiteraard). In het kader van

<sup>4</sup> T.M. Berkhout, 'Arbeid+, rendement+. Bedrijfsopvolgingsregeling vastgoedbeleggers', *KWEP* 2014/18, 3, p. 7-12; M.J. Hoogeveen, 'Recente uitspraken over meer dan normaal vermogensbeheer bij vastgoed', *FBN* 2014/46; NTFR 2015/1184 met noot Rozendal. Zie verder ECLLNL:GHARL:2015:3505 inzake een portefeuille van 700 miljoen euro.

De volgende 28 pagina's van dit document vallen grotendeels buiten de reikwijdte van het verzoek. De informatie die wel onder de reikwijdte van het verzoek valt, wordt o.g.v. 11.1 niet openbaar gemaakt. De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document



VERTROUWELIJK

MKB Zuid (Maastricht)

T.a.v. de heer

10.2.e

Corporate Dienst  
Vaktechniek

Croeselaan 14  
3521 CA Utrecht  
Postbus 18280  
3510 CG Utrecht  
www.belastingdienst.nl

Contactpersoon

10.2.e

Kennisgroepvoorzitter  
Overdrachtsbelasting

# memo

## Kennisgroepstandpunt 20-052-11 Reële bedrijfsoverdracht?

10.2.e

### Feiten

- Voor de huidige structuur en de eindstructuur wordt verwezen naar de bijlage aan het eind van dit document.
- In het kader van bedrijfsoverdracht heeft vader besloten de ondernemingsactiviteiten over te dragen
- OZR houdt de eigendom van één onroerende zaak, namelijk het bedrijfspand van alle ondernemingen. Het wordt verhuurd aan de zustervennootschappen.
- Holding splitst meerdere deelnemingen met daarin 'het ondernemingsvermogen' af naar Holding Kind 1 B.V. en Holding Kind 2 B.V. Deze 2 Holdings worden opgericht in de akte van afsplitsing.
- Holding behoudt één deelneming en haar pensioen (plus dekking). Het beleggingsvermogen blijft aldus achter. Door de afsplitsing vindt dus een splitsing tussen het beleggingsvermogen en het ondernemingsvermogen plaats.
- Holding Kind 1 B.V. en Holding Kind 2 B.V. krijgen door afsplitsing ieder 50% belang in de dochtervennootschappen, onder andere in de OZR.
- Vader is als gevolg van de afsplitsing aandeelhouder van Holding Kind 1 B.V. en Holding Kind 2 B.V.
- Aandelen worden vervolgens gecertificeerd; Vader houdt de zeggenschap in de Stak.
- Certificaten van aandelen Holding Kind 1 B.V. worden geschonken aan kind 1 en certificaten van aandelen van Holding Kind 2 B.V. worden geschonken aan kind 2.

Datum

26 juni 2020

Versienummer

1.0

Behandeld door

10.2.e

Kopie aan

10.2.e

Bijlage

### Uitlating staatssecretaris over splitsingsfaciliteit

Kamerstukken 2009-2010, 32 129, nr 8, p.64

Besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/ 2674M, V-N 2006/65.14.

"Artikel I, onderdeel P (artikelen 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan bevestigen dat de splitsingsfaciliteit in de inkomsten- en vennootschapsbelasting niet zal afstuiten op het feit dat afsplitsing gevolgd door schenking van de aanmerkelijkbelangaandelen een bedrijfsvreemd motief is, en daarmee een aandeelhoudersmotief, dat normaal gesproken aan de splitsingsfaciliteit in de weg staat. Ook de NOB, redactie Vakstudienieuws en het RB vragen om een nadere toelichting, en of kan worden bevestigd dat de juridische splitsing in deze gevallen niet gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Zoals in de toelichting bij artikel 4.17c van de Wet IB 2001 is opgemerkt, kan in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houdstermaatschappij via een juridische

VERTROUWELIJK

Pagina 1 van 4



*splitsing worden opgesplitst in twee vennootschappen, een vennootschap met de aandelen in de werkmaatschappij en een vennootschap met het overige beleggingsvermogen (juridisch zuivere splitsing). Vervolgens kunnen de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling worden geschonken aan de opvolger.*

*Om de splitsing fiscaal vrijgesteld te mogen uitvoeren is onder andere vereist dat de splitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (zie onder andere artikel 3.56, vierde lid, van de Wet IB 2001).*

*Voorts dient geen sprake te zijn van een aandeelhoudersmotief zoals door de leden is opgemerkt. Naar aanleiding van de vragen bevestig ik dat een splitsing die enkel is gericht om in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houdstermaatschappij via een juridische splitsing op te splitsen om – na de splitsing – de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling te kunnen schenken aan de opvolger, niet wordt aangemerkt als een splitsing die gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (in de zin van onder andere artikel 3.56, vierde lid, van de Wet IB 2001), en in dat geval ook een aandeelhoudersmotief een fiscaal vrijgestelde splitsing niet in de weg staat.”*

**Vraag**

Is de verkrijging ingevolge de juridische splitsing vrijgesteld op grond van artikel 15-1-h WBR juncto artikel 5c UBBR? Meer specifiek; valt de juridische (af)splitsing in de gegeven omstandigheden onder de reikwijdte van de uitlating door de staatssecretaris zoals opgenomen in Kamerstukken 32 129, nr. 8 pagina 64?

**Antwoord**



Belastingdienst

De volgende 3 pagina's van dit document worden o.g.v. 11.1 niet openbaar gemaakt. De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document.

VERTROUWELIJK

**Naam dienstonderdeel**

kennisgroep  
overdrachtsbelasting

p/a Kingsfordweg 1  
1043 GN Amsterdam  
Postbus 58944  
1040 EE Amsterdam  
www.belastingdienst.nl

**Contactpersoon**

10.2.e

10.2.e belastingdienst.nl

# memo

Toepassing vrijstelling overdrachtsbelasting bij  
(af)splitsing in het kader van bedrijfsopvolging

## Vraag

Werkt bij splitsingscasus *in het kader van bedrijfsopvolging* een voor de heffing van inkomsten-/vennootschapsbelasting gedane toezegging van de staatssecretaris (overdracht aandelen krachtens schenking) door voor de toepassing van de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting?

**Datum**

6 september 2018

**Versienummer**

1

## Antwoord

11.1

## Toelichting

11.1

### *Toezegging Staatssecretaris*

Met ingang van 1 januari 2010 is er een ingrijpende wijziging van de aanmerkelijk-belang-regeling doorgevoerd, inhoudende dat art. 4.17c wet IB 2001 (overdracht aandelen krachtens schenking) uitsluitend van toepassing is op ondernemingsvermogen en niet op beleggingsvermogen.

VERTROUWELIJK

Pagina 1 van 4

## **Toezegging splitsing voorafgaand aan gefaciliteerde bedrijfsopvolging is zakelijk**

De toezegging is gedaan voor de IB (en Vpb) in de situatie dat sprake is van een splitsing, een reële bedrijfsopvolging én het schenken van ondernemingsaandelen aan de opvolger. Er moet een onlosmakelijk verband bestaan tussen splitsen en schenken. In die situatie is volgens de staatssecretaris geen sprake van ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Het aandeelhoudersmotief staat in die situatie een fiscaal vrijgestelde splitsing IB/Vpb niet in de weg.

In de parlementaire behandeling is daarover het volgende opgemerkt:

- Kamerstukken II 2009-2010, 32 129, nr. 3: *'In het kader van een reële bedrijfsopvolging kan in plaats van een beroep op de betalingsfaciliteit van art. 25, elfde lid, IW 1990 er ook voor worden gekozen om de houdstermaatschappij via een juridische splitsing op te splitsen in twee vennootschappen, een vennootschap met de aandelen in de werkmaatschappij en een vennootschap met het overige beleggingsvermogen. Vervolgens kunnen de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling van art. 4.17c worden geschonken aan de opvolger.'*

- Kamerstukken II 2009-2010, 32 129, nr. 8: *'Overigens kunnen belastingplichtigen er – na introductie van de doorschuifregeling bij schenking ab-aandelen – ook voor kiezen om in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houdstermaatschappij via een juridische splitsing op te splitsen in twee vennootschappen, een vennootschap met de aandelen in de werkmaatschappij en een vennootschap met het overige beleggingsvermogen. Vervolgens kunnen de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling van artikel 4.17c van de Wet IB 2001 worden geschonken aan de opvolger.'*

- Nota naar aanleiding van het verslag bij Artikel I, onderdeel P (artikelen 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001), wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010. (23-10-2009):

*'De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan bevestigen dat de splitsingsfaciliteit in de inkomsten- en vennootschapsbelasting niet zal afstuiten op het feit dat afsplitsing gevolgd door schenking van de aanmerkelijkbelangaandelen een bedrijfsvreemd motief is, en daarmee een aandeelhoudersmotief, dat normaal gesproken aan de splitsingsfaciliteit in de weg staat.'*

*Ook de NOB, redactie Vakstudienieuws en RB vragen om een nadere toelichting, en of kan worden bevestigd dat de juridische splitsing in deze gevallen niet gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.*

11.1

11.1

## Verslag bijeenkomst kennisgroepen AB/FFE/OVB - splitsingsproblematiek

Omschrijving

Vergaderdatum en -tijd

Vergaderplaats

Aanwezig

### Bijeenkomst KG AB/KG FFE/KG OVB

Vrijdag 22 maart 2019, 9.45u – 14.00u

10.2.e

Afwezig met afbericht

## Inleiding

Op 22 maart 2019 zijn de kennisgroepen overdrachtsbelasting, aanmerkelijk belang en fusies en fiscale eenheid bij elkaar gekomen om te praten over de ontgaansloot van de splitsingsfaciliteit zoals die in verschillende wettelijke bepalingen zijn opgenomen<sup>1</sup>.

Vaak wordt in één verzoek gevraagd om bevestiging dat de faciliteit van toepassing is op meerdere middelen. Het idee bestaat dat in de praktijk in voorkomende gevallen vaak hetzelfde antwoord wordt gegeven voor alle middelen. Dat is, zoals hieronder te lezen valt, in lang niet alle gevallen terecht. Het is daarom belangrijk dat er via de vaktechnische lijn bij de behandelaars van dergelijke verzoeken aandacht wordt gevraagd voor (het herkennen van) deze problematiek en afstemming (met specialisten OVB) plaatsvindt.

Aan de hand van een presentatie worden de historie en de parlementaire geschiedenis van artikel 5c UBBR nader toegelicht. Vervolgens worden zes deelvragen aan de orde gesteld en uitvoerig besproken.

11.1

11.1

11.1

11.1

11.1

**Tot slot**

buiten verzoek

## Vuistregels beoordeling fusie- en splitsingsvrijstelling (bijlage verslag FTO 13 september 2017)

buiten verzoek

⌘ Overdracht van aandelen, of een beoogde schenking van aandelen, is een aandeelhoudersmotief. Aandeelhoudersmotieven zijn geen zakelijke overwegingen. Op grond van de doorschuiffaciliteit wordt voor de inkomstenbelasting een splitsing om de onderneming (door ouder) te kunnen overdragen of schenken aan de opvolger (kinderen), niet aangemerkt als een splitsing die gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (in de zin van artikel 3.56, vierde lid, van de Wet IB 2001). Maar daardoor vindt de splitsing nog niet plaats op grond van overwegend zakelijke overwegingen.

11.1

11.1



Verslag fiscaaltechnisch overleg overdrachtsbelasting 12 september 2018.

10.2.e

Utrecht GO Midden  
Zwolle MKB Noordoost  
Hoorn MKB Noordwest  
Den Haag MKB Midden  
Amsterdam VKC/GO Noordwest  
Utrecht VKC/GO Midden  
Rotterdam MKB Midden  
Amsterdam GO Noordwest  
Utrecht IM  
Rotterdam MKB Midden  
Arnhem MKB Midden  
Arnhem MKB Midden  
Den Haag Directie Belastingen (B&B)  
Hoorn MKB Noordwest  
GO Midden  
Leeuwarden MKB Noordoost  
Almelo GO Noordoost  
Breda MKB Zuid  
Zwolle MKB Noordoost  
Enschede MKB Noordoost

**1. Opening en welkom**

buiten verzoek

**2. Agenda**

buiten verzoek

**3. Verslag vorig overleg**

buiten verzoek

buiten verzoek

#### 4. Mededelingen

buiten verzoek

#### 5. Rondvraag

11.1

buiten verzoek

**6. Vanuit de kennisgroep**

buiten verzoek

buiten verzoek

**8. Het tarief 2%-6%**

11.1

## 9. Lopende procedures

buiten verzoek

buiten verzoek

## 11. Casus

1. Splitsingscasus 10.2.e Een tussenholding met twee aandeelhouders wordt gesplitst in twee holdings. Deze splitsing dient het aandeelhoudersbelang. De zakelijke motieven ontbreken. 10.2.e memoreert bijlage 1 bij het verslag FTO van 17 sep 2017 met daarin vuistregels voor een snelle beoordeling van onder meer de splitsingsverzoeken.

2.

buiten verzoek

## Verslag fiscaaltechnisch overleg overdrachtsbelasting 11 januari 2017

Aanwezig:

10.2.e

Maastricht (Limburg), voorzitter  
Leeuwarden (Noord)  
Leeuwarden (Noord)  
Leeuwarden (Noord)  
VKC  
VKC  
Eindhoven (Oost-Brabant)  
Rotterdam (Rijnmond)  
Hoofddorp (Holland-Midden)  
Horn (Holland-Noord)  
IMB  
Breda (Zuid-West)  
's-Gravenhage (Haaglanden)  
Arnhem (Rivierenland), notuliste  
Arnhem (Rivierenland), notuliste  
Utrecht (Utrecht-Gooi)  
Amsterdam

### 1. Opening.

buiten verzoek

### 2. Vaststellen agenda.

buiten verzoek

### 3. Verslag overleg 21 september 2016.

buiten verzoek

### 4. Mededelingen.

buiten verzoek

buiten verzoek

11.1

buiten verzoek

5. Rondvraag.

buiten verzoek

6. Vanuit de kennisgroep.

11.1

7.

11.1

8.

11.1



buiten verzoek

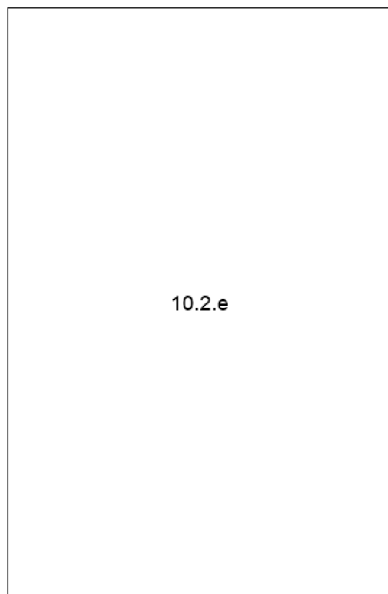
buiten verzoek

10.2.e

11.1

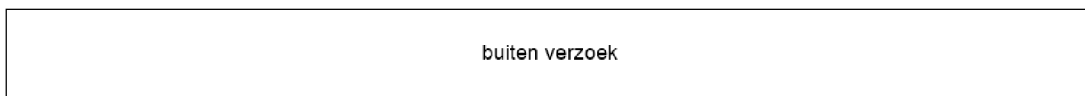
buiten verzoek

**Verslag fiscaaltechnisch overleg overdrachtsbelasting 9 mei 2018.**



Utrecht	GO Midden
Zwolle	MKB Noordoost
Hoorn	MKB Noordwest
Den Haag	MKB Midden
Eindhoven	GO Zuid
Amsterdam	VKC/GO Noordwest
Maastricht	MKB Zuid
Utrecht	VKC/GO Midden
Rotterdam	MKB Midden
Amsterdam	GO Noordwest
Utrecht	IM
Maastricht	MKB Zuid
Rotterdam	MKB Midden
Rotterdam	GO West
Arnhem	MKB Midden
Arnhem	MKB Midden
Den Haag	Directie Belastingen (B&B)
Middelburg	MKB Zuid

**1. Opening.**



**2. Vaststellen agenda.**



**3. Verslag overleg 17 januari 2018.**



#### 4. Mededelingen.

buiten verzoek

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

De begane grond van het pand was oorspronkelijk een werkplaats. Boven was altijd al een woning. De nijverheid is verdwenen. De begane grond werd daarna nog gebruikt als parkeerplaats / opslagruimte of iets dergelijks.

Een koper koopt het gehele pand en maakt bezwaar tegen 6% voor de begane grond. Er wordt verwezen naar andere vergelijkbare panden, waarbij 2% wordt aangegeven en waar niets (nader onderzoek, naheffen) mee is gebeurd. Moet daarom bij de onderhavige verkrijging aan het bezwaar worden tegemoet gekomen?

De vergadering is van mening dat aan onderhavig bezwaar niet moet worden tegemoet gekomen en bij de andere verkrijgingen moet worden nageheven. Mits kan worden gesplitst.

10.2.e is gebleken dat het Gerechtshof ('s Gravenhage) weinig op heeft met een dergelijke (onze) visie. Blijft dat de begane grond oorspronkelijk is gebouwd als werkplaats.

11.1

De volgende 7 pagina's van dit document vallen grotendeels buiten de reikwijdte van het verzoek. De informatie die wel onder de reikwijdte van het verzoek valt, wordt o.g.v. 11.1 niet openbaar gemaakt. De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document.

## Verslag fiscaaltechnisch overleg overdrachtsbelasting 13 september 2017

Aanwezig:

10.2.e	Arnhem (Midden)
	Zwolle (Noordoost)
	Maastricht (Zuid)
	Hoorn (Noordwest)
	IMB
	Arnhem (Midden)
	's-Gravenhage (Midden)
	VKC
	Almelo (Oost)
	Breda (Zuid)
	Leeuwarden (Noord)
	Rotterdam (Midden)
	Hoofddorp (Noordwest)
	VKC + Utrecht (GO Midden), notulist
	Amsterdam (Noordwest)
	Hoorn (Noordwest)
	Maastricht (Zuid), voorzitter
	Leeuwarden (Noord)

### 1. Opening

10.2.e opent de vergadering en heet drie nieuwe deelnemers welkom: 10.2.e (Midden), 10.2.e (Oost) en 10.2.e (Noord).

### 2. Vaststellen agenda

Geen nieuwe agendapunten toegevoegd.

### 3. Verslag overleg 17 mei 2017

buiten verzoek



buiten verzoek

#### 4. Mededelingen

buiten verzoek

#### 5. Rondvraag

buiten verzoek

buiten verzoek

**6. Vanuit de kennisgroep**

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

#### 4. Fusie- en splitsingsvrijstelling bij herstructurering

10.2.e heeft gemeld dat er in Utrecht veel casussen worden voorgelegd met afsplitsingen, al dan niet in combinatie met fusies, waarbij vastgoed wordt afgesplitst dan wel met de hurende onderneming wordt gefuseerd. Veelal in het kader van 'bedrijfsopvolging', althans om een schenking of vererving met BOR-faciliteit te creëren. In de meeste voorgelegde gevallen is geen sprake van zakelijke overwegingen. Op andere kantoren komen ook veel gevallen voor, waarbij een aantal collega's de Vpb volgt in de zakelijke overwegingen. 10.2.e

11.1	11.1
------	------

11.1 Afgesproken wordt dat 10.2.e enkele vuistregels voor een (snelle) beoordeling zal aanreiken. 11.1

Als voor de Vpb geen sprake is van ontgaan van Vpb (zie het Zwijnenburgerarrest) of voor de IB\_\_

een faciliteit is waarbij aandelen na bedrijfsoverdracht Box 2 vermogen blijven, betekent dat niet dat sprake is van zakelijke overwegingen en ook niet dat geen sprake is van het ontgaan van OVB. Dat laatste wordt zelfstandig beoordeeld.

buiten verzoek

Vuistregels beoordeling fusie- en splitsingsvrijstelling

buiten verzoek

Overdracht van aandelen, of een beoogde schenking van aandelen, is een aandeelhoudersmotief. Aandeelhoudersmotieven zijn geen zakelijke overwegingen. Op grond van de doorschuiffaciliteit wordt voor de inkomstenbelasting een splitsing om de onderneming (door ouder) te kunnen overdragen of schenken aan de opvolger (kinderen), niet aangemerkt als een splitsing die gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (in de zin van artikel 3.56, vierde lid, van de Wet IB 2001). Maar daardoor vindt de splitsing nog niet plaats op grond van overwegend zakelijke overwegingen.

11.1

11.1

11.1



## Bijlage 2

Casus: Een VOF (akkerbouwbedrijf) met vier vennoten, man X en eega Y, zijn zus P en haar echtgenoot Z.

10.2.e
--------

De bedoeling is dat de VOF wordt ontbonden en dat de (economische) eigendom van alle onroerende zaken inclusief het buitenvennootschappelijk vermogen van vennoten Z en P door de vennoot X wordt verkregen

Verzocht wordt om toepassing van artikel 15 lid 1 letter B WBR voor de verkrijgingen door X van P en Z.

De verkrijging door X van zijn eega Y is belast.

Mijn standpunt is:

Voor het onverdeeld aandeel in de onroerende zaken dat door de heer X wordt verkregen van de heer Z (echtgenoot zus verkrijger) en mevrouw P (zus verkrijger) is de vrijstelling van artikel 15 lid 1 letter B Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) alleen ten aanzien van de verkrijging van het onverdeeld aandeel in de economische eigendom van de zus van de verkrijger van toepassing. Derhalve is de vrijstelling van artikel 15 lid 1 letter B WBR niet van toepassing ten aanzien van de verkrijging van het onverdeeld aandeel in de (economische) eigendom van de zwager Z en niet ten aanzien van het buitenvennootschappelijk vermogen van de zwager Z (buitenvennootschappelijk vermogen behoort immers niet tot de onderneming van de zus). Er is derhalve, behoudens toepassing van artikel 15 lid 1 letter Q WBR, overdrachtsbelasting verschuldigd.

De reden hiervoor is de volgende:

De tekst van artikel 15 lid 1 letter B WBR luidt als volgt:

Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging:

b. door een of meer kinderen, kleinkinderen, broers, zusters, of hun echtgenoten, van een ondernemer van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan diens onderneming die wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger of verkrijgers wordt voortgezet

De verkrijging dient derhalve plaats te vinden door de (echtgenotes van) broers of (echtgenoten van) zussen van de vervreemdende ondernemer, dus van de heer Z. De verkrijging vindt nu plaats door de heer X, geen broer van de heer Z, noch een echtgenoot van een zus van de heer Z (de verkeerde bloedlijn).

De adviseur is het er niet mee eens en verzoekt om een heroverweging. Is het landelijk standpunt conform mijn standpunt (ik had het zelf namelijk "bijna" goedgekeurd).

# Verslag

## Kennisgroep overdrachtsbelasting

### 28 maart 2019

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

#### 1. Opening

2.

buiten verzoek

#### 3. Mededelingen

10.2.e

11.1

10.2.e

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

Verslag

Kennisgroep overdrachtsbelasting

21 november 2019

Aanwezig

10.2.e

10.2.e

1.

2.

3.

4.

buiten verzoek

5.

buiten verzoek

6.

7.

8.

11.1

9.

10.

buiten verzoek

11.

buiten verzoek



Verslag

Kennisgroep overdrachtsbelasting

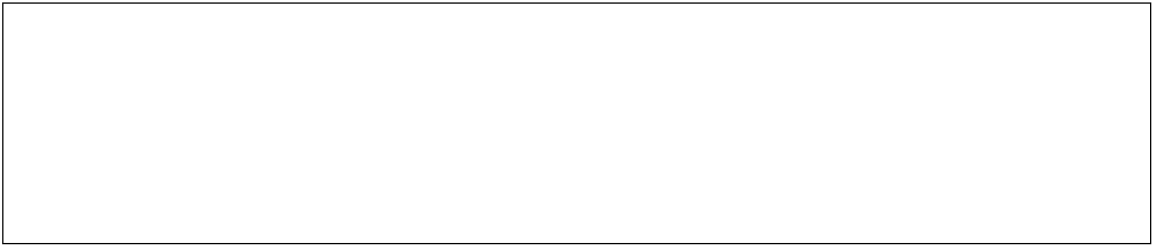
18 december 2019

Aanwezig:

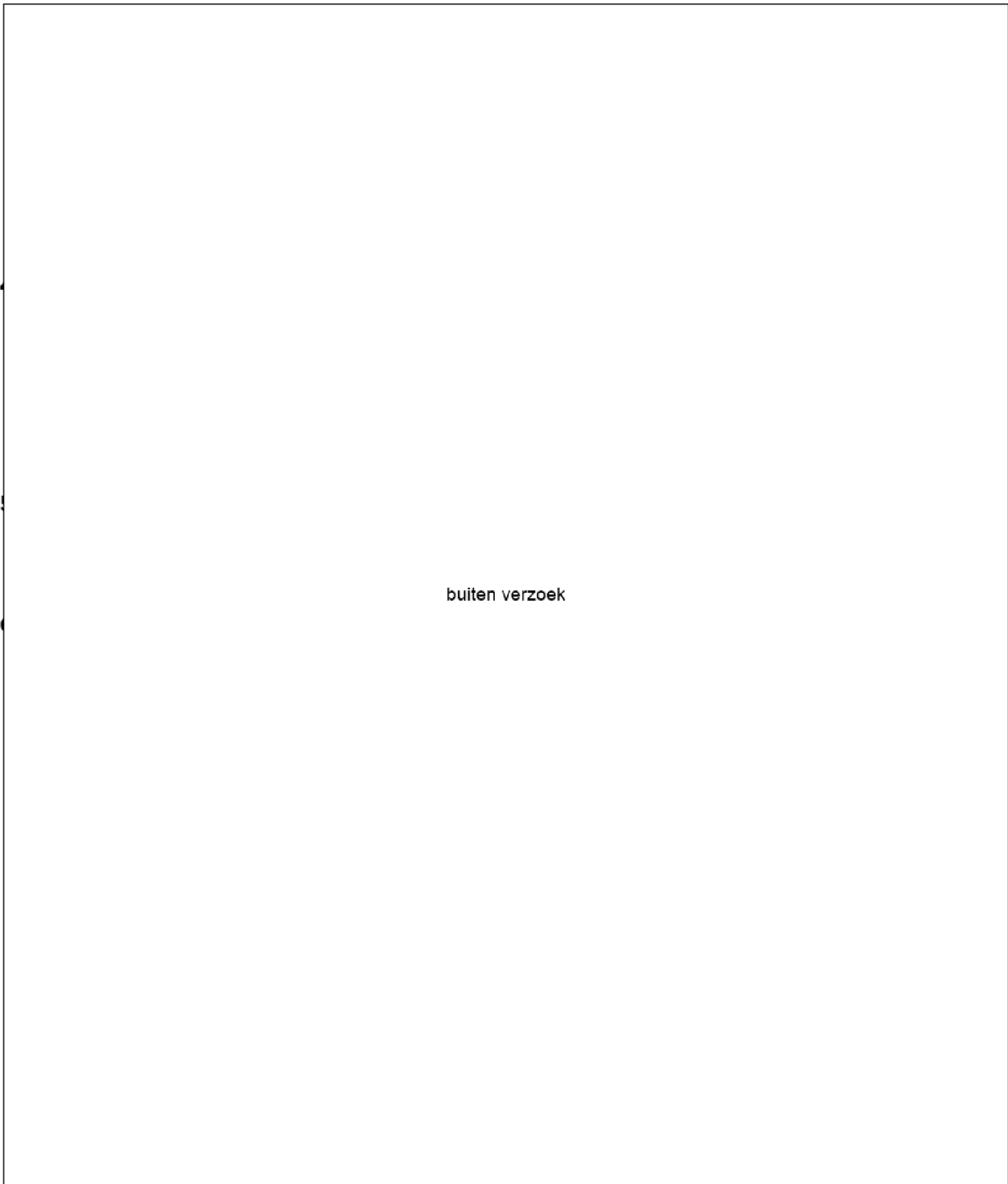
10.2.e

10.2.e

buiten verzoek



10.2.e de zaak m.b.t. een splitsing is gewonnen, er was geen sprake van zakelijke overwegingen. 10.2.e stuurt de uitspraak door.  
BK/AR-ARN 19/00225.



buiten verzoek

De volgende 3 pagina's van dit document vallen grotendeels buiten de reikwijdte van het verzoek. De informatie die wel onder de reikwijdte van het verzoek valt, wordt o.g.v. 11.1 niet openbaar gemaakt. De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document.

Verslag  
Kennisgroep overdrachtsbelasting  
28 februari 2019

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

**1. Opening**

2

buiten verzoek

3

4

buiten verzoek

10.2.e morgen is een bijeenkomst over de splitsingsproblematiek. Zijn er nog zaken die besproken moeten worden? Melden bij 10.2.e Wordt het standpunt van de kennisgroep ab over toepassing van de BOR wel bij de IB zelf toegepast? Het gaat om splitsing van een zuivere houdster in meerdere zuivere houdsters. 10.2.e neemt dit mee. Standpunten over splitsing moeten wel steeds worden afgestemd met de kennisgroep fusies en fiscale eenheden.

5.

6.

7.

buiten verzoek

8.

9.

Verslag

Kennisgroep overdrachtsbelasting

27 juni 2019

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

buiten verzoek

10.2.e

11.1

5. WOB-verzoek

10.2.e

11.1

6.

7.

8.

9.

buiten verzoek

Verslag

Kennisgroep overdrachtsbelasting

25 september 2019

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

buiten verzoek



buiten verzoek

**6. Arrest HR 13-09-2019, splitsing**

Hoe gaan we verder na dit arrest? En wat is de rol van de kennisgroep? Overleg met de kennisgroep fusies en fiscale eenheden is wenselijk. Samen kunnen we mogelijk een vervolgtraject bepalen.

10.2.e neemt contact op met de voorzitter van deze kennisgroep en bespreekt dit punt ook met 10.2.e Vaktechniek) en in het ketenoverleg met B&B en FJZ.

7.

8.

9.

10.

11.

12.

De volgende 3 pagina's van dit document vallen grotendeels buiten de reikwijdte van het verzoek. De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document.

# Verslag

## Kennisgroep overdrachtsbelasting

### 29 augustus 2019

Aanwezig:

10.2.e

buiten verzoek

#### 3. Mededelingen

- De mail van 10.2.e n.b.t. de splitsingsfaciliteit. Een eventueel vervolg wordt  
geaandeed.

buiten verzoek

De volgende 4 pagina's van dit document vallen grotendeels buiten de reikwijdte van het verzoek. De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document.

# Verslag

## Kennisgroep overdrachtsbelasting

### 24 oktober 2019

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

1.

2.

3.

4.

buiten verzoek

De volgende 3 pagina's van dit document vallen grotendeels buiten de reikwijdte van het verzoek. De pagina's zijn daarom verwijderd uit dit document.

buiten verzoek

4. HR-arrest "Splittingsvrijstelling" en hoe nu verder?

- 11.1

11.1

Nu zou dat anders zijn. 

10.2.e

 (FJZ) verzoekt om een memo vanuit de Belastingdienst m.b.t. de wensen t.a.v. toe te voegen rubrieken aan het aangiftebiljet. Aktiepunt 

10.2.e

 Memo (wens vanuit de belastingdienst) Verbetering aangiftebiljet. (Vraag: wie kan ik hier het best bij betrekken?)

- 10.2.e

 (KG vz fusies en fiscale eenheid) sluit aan bij het overleg. Afgesproken wordt om een gezamenlijk stuk vanuit de Belastingdienst m.b.t. gevolgen Splittingsarrest voor OVB en VPB. F

11.1

11.1

- Mogelijk indicatie hoe vaak splitsing en voor welke belangen van 

10.2.g

 naam via 

10.2.e

10.2.e

 Aktie 

10.2.e

 navragen is query via 

10.2.g

 mogelijk? (ik heb 

10.2.e

 d.d. 9 oktober 2019 een mail gestuurd met de vraag naar evt. mogelijkheden.

buiten verzoek

Verslag  
Kennisgroep overdrachtsbelasting  
19 december 2018

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

**1. Opening**

buiten verzoek

**2. Verslag vorige vergadering en actiepuntenlijst**

buiten verzoek

**3. Mededelingen**

buiten verzoek

buiten verzoek

**4. Rondvraag**

buiten verzoek

**5. Onderhanden werk**

buiten verzoek

**6. Toepassing van artikel 5b, vierde lid, WBR**

10.2.e

buiten verzoek

buiten verzoek

11.1

10.2.e

11.1

11.1



8. Vraag 10.2.e kan COA onder art. 15-1-c WBR vallen?

buiten verzoek

9. Update van de combinatie splitsing en BOR

10.2.e

buiten verzoek

10. Splitsing om zakelijke reden

10.2.e

buiten verzoek

11. Consolidatie

10.2.e

buiten verzoek

# Aandachtspunten 19 december 2018

11 juli 2012	
21-1-2016 25-8-2016	
	buiten verzoek
28 september 2017	
21 april 2016 14 december 2016 28 september 2017	<p>Splitsingsproblematiek.</p> <p>Stroomschema van de hand van <span>10.2.e</span>, tekst van <span>10.2.e</span> Het</p> <p>blijkt/blijft lastig een sluitend stroomschema te maken.</p>

26 oktober 2017	10.2.e wil dit actiepunt naar voren halen. Opzet is dit op de volgende vergadering te bespreken. Zie verslag agendapunt 6. De te stellen vragen zijn besproken in de kennisgroep, 10.2.e stemt de uitkomst af met 10.2.e
21 april 2016 14 december 2016	buiten verzoek
25 april 2013	10.2.e
17 december 2015	buiten verzoek
21 januari 2016	
25 februari 2016	
21 april 2016	
30 juni 2016 28 juli 2016	
14 december 2016	
26 juli 2018	
20 september 2018	10.2.e

# Actiepunten 19 december 2018

19 februari 2015		
24 september 2015		
25 februari 2016		
24 maart 2016		
21 april 2016		
26 mei 2016		
28 juli 2016		
	buiten verzoek	
14 december 2016		
26 januari 2017		
19 april 2017		
29 juni 2017		
27 juli 2017		
24-08-2017		
28 september 2017		
14 december 2017		
25 januari 2018		
28 juni 2018		
19 december 2018		
21 januari 2016		
21 april 2016		
30 juni 2016		
23 februari 2017		

19 april 2017 18-10-2018		
23 maart 2016 19 april 2017 23 augustus 2018		10.2.e
30 juni 2016		10.2.e
28 juli 2016		
25 augustus 2016 14 december 2016		10.2.e
26 januari 2017		10.2.e
19 april 2017		
18-10-2018		10.2.e
26 januari 2017		
19 april 2017	buiten verzoek	10.2.e
18 mei 2017		10.2.e
29 juni 2017 23 februari 2017		10.2.e
19 april 2017		
29 juni 2017 29 juni 2017		10.2.e
24 augustus 2017		10.2.e
14 december 2018		10.2.e
22 februari 2018		10.2.e
23 augustus 2018		

26 april 2018	buiten verzoek	10.2.e
20 september 2018		
28 juni 2018		10.2.e
20 september 2018		
28 juni 2018		10.2.e
28 juni 2018		10.2.e
20 september 2018		
26 juli 2018		10.2.e
20 september 2018		
23 augustus 2018		
18 oktober 2018		10.2.e
15 november 2018		
15 november 2018		
15 november 2018		
15 november 2018		
19 december 2018		

# Verslag

## Kennisgroep overdrachtsbelasting

30 januari 2020

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

buiten verzoek

Bij agendapunt 4 staat vermeld 10.2.e Wat willen we nu precies weten m.b.t. de vraag over 2-6%? De vraag is niet helemaal duidelijk. 10.2.e kent wellicht de precieze vraag. Het gaat erom te inventariseren welke vragen over dit onderwerp aan de orde zijn.

3.

buiten verzoek

buiten verzoek

4. Rondvraag

11.1

5. Openstaande vragen, welke, stand van zaken

Zie het overzicht.

11.1

Individuele casussen lenen zich daar niet voor.

Iedereen kijkt nog eens de lijst met onderhanden vragen na en werkt ze voor zover mogelijk af.

buiten verzoek

11.1



11.1

buiten verzoek

**11. Uitspraak Hof Arnhem-Leeuwarden 17-12-2019 (splittingsvrijstelling)**

11.1

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek

#### Agendapunt 11

Op 17 december 2019 heeft het Hof Arnhem-Leeuwarden een uitspraak gedaan m.b.t. de splitsingsvrijstelling (art. 5c UBBR). Het gaat daarbij – in het kort- om een broer en een zus die elk 50% van de aandelen hebben in Y BV, welke BV 100% aandeelhouder is van een OZR, nl. Z BV. Y BV wordt zuiver gesplitst in 2 vennootschappen (ruziesplitsing). De zus verkrijgt daarbij de aandelen in X BV (nieuwe BV die is ontstaan door de splitsing). X BV verkrijgt als gevolg van de splitsing van Y BV 100% van de aandelen in Z BV. Het Hof stelt vast dat de splitsingsvrijstelling terecht is geweigerd.

11.1

10.2.e

Verslag

Kennisgroep overdrachtsbelasting

26 mei 2020

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

buiten verzoek

7. Art. 4, vierde lid Wbr

Doorgeschoven naar een volgende vergadering.

buiten verzoek

buiten verzoek

Verslag

Kennisgroep overdrachtsbelasting

30 april 2020

Aanwezig:

10.2.e

10.2.e

buiten verzoek

buiten verzoek



buiten verzoek

7.

11.1

buiten verzoek

buiten verzoek